22. IUN. 2020
25. IAN. 2021
02. NOV. 2018
05. OCT. 2018

Violeta ISAI

APLICAȚII DE CONTABILITATE FINANCIARĂ

Volcu ROXANA
AN II
E.C.T.S.

Editura Didactică și Pedagogică
București
2003

02 DEC. 2019

APLICAȚII DE CONTABILITATE FINANCIARĂ

Violeta ISAI

Copyright © 2003 – Editura Didactică şi Pedagogică
Toate drepturile asupra acestei ediții sunt rezervate editurii
Nici o parte din acest volum nu poate fi copiată fără permisiunea
scrisă a Editurii Didactice şi Pedagogice .
Drepturile de distribuție în străinătate aparțin în exclusivitate editurii.

Copyright © 2003 by Editura Didactică şi Pedagogică
All rights reserved.
The distribution of this outside Romania, without the written
permission of Editura Didactică şi Pedagogică is strictly prohibited.

Editura Didactică şi Pedagogică
București, Str. Spiru Haret,
Nr. 12, Sector 1, cod. 70738
tel./fax: 3157398
3149618

65
1-81

Redactor:
Tehnoredactare: Dan DUMITRU
Gica HONCERIU

Descrierea CIP a Bibliotecii Naționale a României
Violeta Isai
Aplicații de contabilitate financiară /
Violeta Isai, – București:
Editura Didactică şi Pedagogică, 2003
368 p.; 23 cm.
Bibliog.
ISBN – 973-30-2214-4

BIBLIOTECA V.A. URECHIA GALAȚI
1269124P
IA

CUPRINS

CUVÂNT ÎNAINTE 5

Capitolul I
APLICAȚII PRIVIND CONTABILITATEA CAPITALURILOR 7
1.1. Monografie rezolvată şi comentată 11
1.2. Probleme propuse 41

Capitolul II
APLICAȚII PRIVIND CONTABILITATEA ACTIVELOR IMOBILIZATE 45
2.1. Monografie rezolvată şi comentată 49
2.2. Probleme propuse 90

Capitolul III
APLICAȚII PRIVIND CONTABILITATEA STOCURILOR ŞI A PRODUCȚIEI ÎN CURS DE EXECUȚIE 94
3.1. Monografie rezolvată şi comentată 97
3.2. Probleme propuse 166

CAPITOLUL IV
APLICAȚII PRIVIND CONTABILITATEA RELAȚIILOR CU TERȚII 172
4.1. Monografie rezolvată şi comentată 176
4.2. Probleme propuse 239

Capitolul V
APLICAȚII PRIVIND CONTABILITATEA TREZORERIEI 245
5.1. Monografie rezolvată şi comentată 248
5.2. Probleme propuse 269

Capitolul VI
APLICAȚII PRIVIND CONTABILITATEA CHELTUIELILOR, VENITURILOR ȘI REZULTATULUI FINANCIAR AL EXERCIȚIULUI 273
6.1. Monografie rezolvată și comentată 280
6.2. Aplicație rezolvată privind întocmirea balanței de verificare și a bilanțului contabil 292
6.3. Probleme propuse 327

Capitolul VII
APLICAȚII PRIVIND FUZIUNEA ȘI LICHIDAREA SOCIETĂȚILOR COMERCIALE 329
7.1. Monografie rezolvată și comentată 330
7.2 Probleme propuse 352

BIBLIOGRAFIE 359

CUVÂNT ÎNAINTE

Lucrarea "Aplicații de contabilitate financiară" este realizată pe structura cărții "Contabilitate financiară" – și se adresează, ca și aceasta din urmă, studenților de la facultățile cu profil economic și colegii universitare economice – anul II de studiu. Este o ediție revizuită și completată în concordanță cu Standardele Internaționale de Contabilitate și cu noul plan de conturi, prevăzut prin OMF 94/2001.

Având în vedere că prezintă aplicații diverse – cu grad de dificultate mai scăzut sau mai ridicat, cartea poate fi utilă și studenților din anii terminali de la secția de Contabilitate și Informatică de Gestiune, în vederea susținerii examenului de licență și a elaborării proiectului de diplomă.

Cartea se structurează pe capitolele disciplinei de predare conținând monografii contabile rezolvate și comentate, atât din punct de vedere al implicațiilor fiscale ale operațiunilor, cât și din punct de vedere al oportunității utilizării conturilor.

Monografiile prezintă succesiv operațiuni legate de sursele întreprinderii (capitaluri și datorii); mijloacele economice ale acesteia (imobilizări, active circulante, trezorerie) și procesele economice (venituri și cheltuieli generate de operațiunile înregistrate).

În final, sunt prezentate aplicații generale vizând închiderea perioadei de gestiune, determinarea rezultatului financiar, întocmirea balanțelor de verificare și redactarea bilanțului contabil – precum și aplicații complexe vizând fuziuni și lichidări de societăți comerciale, proceduri de faliment, retrageri sau excluderi de asociați, etc.

În scopul de a verifica însușirea celor prezentate, fiecare capitol cuprinde și o secțiune de probleme propuse – ce sintetizează aspectele mai importante ale noțiunilor prezentate pe parcurs.

Dedic culegerea de aplicații studenților mei din Universitatea "Dunărea de Jos" Galați, având convingerea că le va fi utilă în pregătirea lor prezentă și viitoare și că le va stimula dorința de studiu și cunoaștere în domeniul contabilității. Atrag atenția asupra necesității de a corela noțiunile și înregistrările contabile prezentate, cu noile reglementări în domeniu care vor apărea.

Mulțumesc și de această dată tuturor acelora care au contribuit la apariția acestei lucrări.

28 august 2003

Autorul

CAPITOLUL I

APLICAȚII PRIVIND CONTABILITATEA CAPITALURILOR

Capitalurile reprezintă surse ale întreprinderii, deci componente ale pasivului patrimonial.

Ele cuprind următoarele categorii:

1) Capitalurile proprii = surse constituite de întreprindere, cu caracter nerambursabil, formate din:

- capital social:
  - capital subscris nevărsat;
  - capital subscris vărsat;
- prime legate de capital:
  - prime de emisiune;
  - prime de aport;
  - prime de fuziune;
  - prime de conversie a obligațiunilor;
- rezerve din reevaluare;
- rezerve:
  - rezerve legale;
  - rezerve pentru acțiuni proprii;
  - rezerve statutare;
  - alte rezerve;
- rezerve din conversie;
- rezultat reportat:
  - profit nerepartizat (se adună);
  - pierdere neacoperită (se scade);
- rezultat curent al exercițiului:
  - profit (se adună);
  - pierderi (se scad);
- subvenții pentru investiții;

2) Provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli = surse constituite de întreprindere la sfârşitul exerciţiului financiar, pentru evitarea unor riscuri viitoare, formate din:

- provizioane pentru litigii;
- provizioane pentru garanţii acordate clienţilor;
- provizioane pentru dezafectări de imobilizări;
- provizioane pentru restructurări;
- alte provizioane pentru riscuri şi cheltuieli.

Ele se asimilează capitalurilor proprii.

3) Împrumuturile pe termen mediu şi lung = surse împrumutate de întreprindere de la terţe societăţi sau instituţii bancare, cu caracter rambursabil pe termen mediu (1 – 5 ani) sau lung (peste 5 ani) şi purtătoare de dobândă (cheltuială financiară).

Ele cuprind:

- împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni (credite obligatare):
  - ordinare;
  - cu primă:
    - de emisiune;
    - de rambursare;
- credite bancare pe termen mediu şi lung;
- datorii ce privesc imobilizările financiare;
- alte împrumuturi şi datorii asimilate.

Toate categoriile de capital menţionate se reflectă în bilanţul contabil prin posturi bilanţiere distincte (de pasiv).

Capitalurile se înregistrează în contabilitatea financiară cu ajutorul clasei de conturi nr. 1 din Planul General de Conturi:

Clasa 1 – Conturi de capitaluri

10 Capital şi rezerve
- 101 Capital
  - 1011 Capital subscris nevărsat
  - 1012 Capital subscris vărsat
  - 1015 Patrimoniul regiei
  - 1016 Patrimoniul public
- 104 Prime de capital
  - 1041 Prime de emisiune
  - 1042 Prime de fuziune
  - 1043 Prime de aport
  - 1044 Prime de conversie a obligaţiunilor
- 105 Rezerve din reevaluare

  - 1051 Rezerve din reevaluare aferente bilanţului de deschidere al primului an de aplicare a ajustării la inflaţie
  - 1058 Rezerve din reevaluare dispuse prin acte normative
- 106 Rezerve
  - 1061 Rezerve legale
  - 1062 Rezerve pentru acţiuni proprii
  - 1063 Rezerve statutare
  - 1068 Alte rezerve
- 107 Rezerve din conversie

11 Rezultatul reportat
- 117 Rezultatul reportat
  - 1171 Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat, respectiv pierderea neacoperită
  - 1172 Rezultatul reportat provenit din adoptarea pentru prima dată a IAS mai puţin IAS 29
  - 1173 Rezultatul reportat provenit din modificările politicilor contabile
  - 1174 Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor fundamentale
  - 1175 Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare

12 Rezultatul exerciţiului
- 121 Profit şi pierderi
- 129 Repartizarea profitului

13 Subvenţii pentru investiţii
- 131 Subvenţii pentru investiţii

15 Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli
- 151 Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli
  - 1511 Provizioane pentru litigii
  - 1512 Provizioane pentru garanţii acordate clienţilor
  - 1513 Provizioane pentru dezafectarea imobilizărilor corporale şi alte acţiuni similare;
  - 1514 Provizioane pentru restructurare
  - 1518 Alte provizioane pentru riscuri şi cheltuieli

16 Împrumuturi şi datorii asimilate
- 161 Împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni
  - 1614 Împrumuturi externe garantate de stat
  - 1615 Împrumuturi externe garantate de bănci
  - 1617 Împrumuturi interne garantate de stat
  - 1618 Alte împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni

162 Credite bancare pe termen lung
- 1621 Credite bancare pe termen lung
- 1622 Credite bancare pe termen lung nerambursate la scadență
- 1623 Credite externe guvernamentale
- 1624 Credite externe garantate de stat
- 1625 Credite externe garantate de bănci
- 1626 Credite de la trezoreria statului
- 1627 Credite interne garantate de stat

166 Datorii ce privesc imobilizările financiare
- 1661 Datorii către societăți din cadrul grupului
- 1662 Datorii către societăți care dețin interese de participare

167 Alte împrumuturi și datorii asimilate

168 Dobânzi aferente împrumuturilor și datoriilor asimilate
- 1681 Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiunea de obligațiuni
- 1682 Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen mediu și lung
- 1685 Dobânzi aferente datoriilor către societăți din cadrul grupului
- 1686 Dobânzi aferente datoriilor către societăți care dețin interese de participare
- 1687 Dobânzi aferente altor împrumuturi și datorii asimilate

169 Prime privind rambursarea obligațiunilor

Întrucât reflectă surse (proprii sau străine), conturile din clasa 1 sunt conturi de pasiv. Ele se creditează la constituirea sursei (respectiv la primirea împrumutului), se debitează la utilizarea ei (respectiv la restituirea împrumutului), iar soldul creditor reflectă sursa neutilizată încă (respectiv împrumutul nerambursat încă).

Excepție de la regula de pasiv, fac următoarele conturi:

- 117 "Rezultatul reportat" – cont bifuncțional (de pasiv când reflectă profitul nerepartizat și de activ când reflectă pierderea neacoperită)
- 121 "Profit și pierderi" – cont bifuncțional (de pasiv când reflectă profitul curent și de activ când reflectă pierderile curente)
- 129 "Repartizarea profitului" – cont de activ (se debitează cu repartizările din profitul curent și se creditează cu profitul net obținut repartizat și nerepartizat în perioada curentă)
- 169 "Prime privind rambursarea obligațiunilor" – cont de activ (se debitează la emisiunea obligațiunilor cu primă și se creditează la amortizarea primelor).

1.1 Monografie rezolvată și comentată

1 La înființarea unei societăți comerciale pe acțiuni se înregistrează subscrierea capitalului social în valoare de 84.000.000 lei, reprezentat prin 4.000 acțiuni cu o valoare nominală de 21.000 lei/buc.

Conform contractului și statutului societății (depuse la Registrul Comerțului), vărsarea capitalului se realizează de către acționari astfel:

a) Aportul în natură – integral la înființarea societății – în valoare de 67.200.000 lei (3.200 acțiuni × 21.000 lei/buc), format din:

- un brevet – la valoare de aport de 1.470.000 lei (70 acțiuni × 21.000 lei/buc);
- un program informatic – la valoare de aport de 2.730.000 lei (130 acțiuni × 21.000 lei/buc);
- un teren fără amenajări – la valoare de aport de 5.250.000 lei (250 acțiuni × 21.000 lei/buc);
- o clădire – la valoare de aport de 32.550.000 lei (1.550 acțiuni × 21.000 lei/buc);
- un utilaj de lucru – la valoare de aport de 12.600.000 lei (600 acțiuni × 21.000 lei/buc);
- un mijloc de transport – la valoare de aport de 10.500.000 lei (500 acțiuni × 21.000 lei/buc);
- titluri de participare la valoare de aport de 2.100.000 lei (100 acțiuni × 21.000 lei/buc);

Aporturile în natură se înregistrează pe baza Notelor de intrare-recepție și Proceselor verbale de recepție.

b) Aportul în bani – în valoare totală de 16.800.000 lei (800 acțiuni × 21.000 lei/buc), în proporție de 50% la înființarea societății (400 acțiuni × 21.000 lei/buc = 8.400.000 lei) prin contul bancar – pe baza extrasului de cont – iar diferența, ulterior prin casieria întreprinderii (4.000 acțiuni × 21.000 lei/buc = 8.400.000 lei) – pe baza chitanțelor de casă.

Pe măsura aducerii aporturilor, se trece capitalul din categoria "subscris nevărsat", în categoria "subscris și vărsat".

2 Pe parcurs, se emit 500 noi acțiuni, în scopul creșterii capitalului social, efectuând prin casierie cheltuielile de emisiune în valoare de 250.000 lei.

Emisiunea noilor acțiuni se face la un preț de emisiune de 24.000 lei/buc.

Aportul reprezentând contravaloarea noilor acțiuni emise se realizează de către acționari în bani, prin contul bancar, conform extrasului de cont.

Se trece creșterea capitalului din categoria "subscris nevărsat" în categoria "subscris vărsat".

Pentru a compensa pierderea suferită de acționarii ce nu participă la subscrierea noilor acțiuni, se calculează drepturile preferențiale de subscriere (DS-urile) cunoscând:

- capital social = 84.000.000 lei:
- rezerve = 16.000.000 lei;
- număr de acțiuni emise la înființare = 4.000 buc

Se calculează raportul de schimb și se atribuie vechilor acționari DS-urile cuvenite.

Primele de emisiune înregistrate se utilizează astfel:

- 250.000 lei pentru acoperirea cheltuielilor de emisiune;
- diferența: 60% pentru creșterea capitalului social;
  40% pentru constituirea de alte rezerve.

3 Societatea absoarbe prin fuziune o altă societate – cunoscând capitalul propriu (activul net) al acesteia de 20.000.000 lei și valoarea matematică contabilă a acțiunii la societatea absorbită de 25.000 lei/buc

Cu această ocazie se emit 800 noi acțiuni la preț emisiune de 25.000 lei/buc, înregistrând creșterea capitalului social și primele de fuziune aferente.

Noile acțiuni se distribuie gratuit acționarilor societății absorbite.

Primele de fuziune se utilizează integral pentru majorarea altor rezerve.

4 În urma reevaluării imobilizărilor corporale și financiare la data intrării lor în patrimoniu (conform reglementărilor legale), se obțin următoarele noi valori:

- teren – 6.000.000 lei
- clădire – 34.000.000 lei
- utilaj – 13.500.000 lei
- mijloc transport – 11.000.000 lei
- titluri de participare – 2.500.000 lei

Se calculează și se înregistrează rezervele din reevaluare.

Ulterior rezervele se trec asupra rezultatului reportat aferent. Din rezultatul reportat, suma de 1.150.000 lei se utilizează pentru majorarea capitalului social.

5 La sfârșitul exercițiului financiar, prin decontarea cheltuielilor efectuate (clasa 6) și a veniturilor realizate (clasa 7), se obține un profit brut contabil de 100.000.000 lei.

Se calculează rezerva legală în cotă de 5%.

Se determină profitul impozabil. Se calculează și se înregistrează impozitul pe profit, care se virează din cont la bugetul statului cu ordin de plată de trezorerie.

BIBLIOTECA V.A. URECHIA

Se înregistrează decontarea cheltuielilor cu impozitul pe profit.

Se determină profitul net obținut, care se repartizează pe următoarele destinații:

- constituirea rezervei legale calculată anterior;
- constituirea rezervei statutare în valoare de 6.000.000 lei;
- constituirea altor rezerve de 2.000.000 lei;
- dividende de plată cuvenite acționarilor în valoare de 40.000.000 lei;
- constituirea rezervelor pentru acțiuni proprii în valoare de 5.000.000 lei;
- creșterea capitalului social cu 5.000.000 lei.

Suma rămasă nerepartizată se reportează în anul următor ca profit nerepartizat.

Ulterior, sursele create se consumă astfel:

a) Rezerva legală se utilizează parțial pentru acoperirea unei pierderi precedente de 3.000.000 lei;
b) Rezerva statutară se utilizează integral pentru creșterea capitalului social;
c) Alte rezerve se utilizează în sumă de 1.000.000 pentru creșterea capitalului social;
d) Dividendele de plată se impozitează cu 5%, se virează din cont la bugetul statului impozitul pe dividende – cu ordin de plată de trezorerie. Restul de plată reprezentând dividende nete se achită acționarilor din casierie, pe bază de stat de plată;
e) Profitul nerepartizat se repartizează pentru dividende de plată.

6 Pentru creșterile de capital social înregistrate la punctele anterioare, prin operații interne, se calculează drepturile de atribuire (DA-uri), ce se distribuie în mod gratuit acționarilor, în funcție de raportul de schimb.

7 O parte dintre acționari se retrag din societate, solicitând plata prin casierie a aportului în bani de 4.200.000 lei (200 acțiuni × 21.000 lei/buc). Se înregistrează diminuarea corespunzătoare a capitalului social.

8 Pentru acoperirea unei pierderi precedente, se hotărăște diminuarea capitalului social cu 5.000.000 lei.

9 Se răscumpără de la acționari – prin casierie – și se anulează 1.000 acțiuni proprii astfel:

a) 400 acțiuni la preț de răscumpărare de 22.000 lei/buc; diferența nefavorabilă se înregistrează astfel:
   - 1/2 prin consumul rezervelor pentru acțiuni proprii;
   - 1/2 drept cheltuieli din operații de capital;

b) 500 acțiuni la preț de răscumpărare de 20.000 lei/buc; diferența favorabilă se înregistrează astfel:

- 1/2 ca primă de emisiune;
- 1/2 ca venit din operații de capital;

c) 100 acțiuni la preț de răscumpărare egal cu valoarea nominală.

10 La sfârșitul unui exercițiu financiar ulterior, prin decontarea veniturilor și cheltuielilor, se obține o pierdere de 5.000.000 lei care se reportează în anul următor, ca pierdere neacoperită.

Ulterior pierderea se acoperă astfel: 2.000.000 lei din rezerva legală existentă și diferența din profitul anului curent.

11 Se înregistrează o subvenție pentru investiții de primit în valoare de 50.000.000 lei, pe baza avizării, de la bugetul statului.

Se încasează subvenția prin contul bancar, pe baza extrasului de cont.

Se primește prin donație un aparat de măsură și control la valoare actuală de 4.000.000 lei, asimilat subvențiilor pentru investiții.

Eșalonat, pe măsura amortizării investițiilor, se trece subvenția pentru investiții la venituri, pe o perioadă de 5 ani, respectiv 2 ani.

12 La sfârșitul exercițiului financiar, se constată o posibilă pierdere dintr-un litigiu cu o altă societate, constituindu-se un provizion pentru litigii în valoare de 1.000.000 lei. În anul următor, în urma pierderii litigiului, se efectuează prin contul bancar, pe baza extrasului de cont, cheltuieli în valoare de 900.000 lei, iar provizionul rămas fără obiect se anulează. Comentați implicațiile fiscale în cele două exerciții financiare.

13 Pentru garanții acordate clienților, se constituie la sfârșitul exercițiului financiar un provizion de 3.000.000 lei, cunoscând că suma prevăzută prin contractul încheiat cu clienții este de 2.800.000 lei.

În anul următor, pentru remedierea defecțiunilor reclamate de clienți în perioada de garanție, se consumă piese de schimb, pe baza bonului de consum, în valoare de 2.500.000 lei. Provizionul rămas fără obiect se anulează.

Comentați implicațiile fiscale în cele două exerciții financiare.

14 Pentru o dezafectare de imobilizări se constituie la sfârșitul exercițiului un provizion în valoare de 4.000.000 lei.

Prin efectuarea dezafectării se înregistrează în anul următor:

- consum de piese de schimb pe baza bonului de consum, în valoare de 2.000.000 lei;
- salariile lucrătorilor pe baza statului de plată, în valoare de 1.500.000 lei;

- service facturat de terți, în valoare de 600.000 lei, TVA deductibilă 19%.

Provizionul rămas fără obiect se anulează. Comentați implicațiile fiscale în cele două exerciții financiare.

15 În vederea unei restructurări de personal, se constituie la sfârșitul anului un provizion de 3.000.000 lei. În anul următor, cu ocazia restructurării se acordă prin cont plăți compensatorii de 5.000.000 lei, iar provizionul de anulează.

Comentați implicațiile fiscale.

16 Pentru o datorie și o creanță în devize – neachitată respectiv neîncasată la sfârșitul exercițiului avem următoarele date:

a) Datoria către furnizorul extern (import) a fost înregistrată anterior pe baza facturii primite de la acesta, la valoarea externă de 1.000 $, curs inițial de înregistrare 29.200 lei/$.

La data de 31 decembrie cursul a crescut la 29.300 lei/$. Deci diferența de curs nefavorabilă este de : 1.000 $ (29.300 lei/$ - 29.200 lei/$) = 100.000 lei și se constituie rezervă de conversie aferentă.

În anul următor, datoria se achită din contul bancar în devize, cu ordin de plată, la cursul de 29.250 lei/$.

b) Creanța față de clientul extern (export) a fost înregistrată anterior pe baza facturii emise către acesta, la valoarea externă de 1.000 $, curs inițial de înregistrare de 29.700 lei/$.

La data de 31 decembrie cursul a scăzut la 29.500 lei/$. Diferența nefavorabilă este de: 1.000 $ (29.700 lei/$ - 29.500 lei/$) = 200.000 lei, constituindu-se rezerva de conversie aferentă.

În anul următor, creanța se încasează prin contul bancar în devize, cu ordin de plată, la cursul de 29.400 lei/$.

17 În scopul obținerii unui împrumut din emisiuni de obligațiuni, societatea emite 1.000 obligațiuni ordinare la:

preț de emisiune = valoarea nominală = 25.000 lei/buc

Se încasează împrumutul prin contul bancar.

Conform contractului, rata anuală a dobânzii este de 15%, iar termenul de rambursare de 5 ani.

Rambursarea împrumutului se face astfel:

a) Integral la scadența finală, cu plata anuală constantă a dobânzii, știind că după 5 ani, cu acordul obligatarului, 200 obligațiuni se convertesc în 200 acțiuni la emitent (valoarea nominală a acțiunii = 21.000 lei/buc). Primele de conversie se utilizează pentru majorarea altor rezerve.

b) Eșalonat prin anuități:

- constante;

- variabile.

c) Prin răscumpărarea şi anularea obligaţiunilor anterior emise, cu plata anuală constantă a dobânzii. Răscumpărarea se face după 5 ani astfel:

- pentru 500 obligaţiuni, la preţ de răscumpărare = valoarea nominală;
- pentru 200 obligaţiuni, la preţ de răscumpărare de 26.000 lei/buc;
- pentru 300 obligaţiuni, la preţ de răscumpărare de 23.000 lei/buc

Comentaţi comparativ cele trei metode de rambursare.

18 a) Se emit 1.000 obligaţiuni cu primă, la preţ de emisiune = 22.000 lei/buc şi valoare nominală = 25.000 lei/buc (prima de emisiune = 3.000 lei/buc). Se încasează împrumutul prin contul bancar.

Conform contractului, rata anuală a dobânzii este de 10%, iar termenul de rambursare de 4 ani.

Rambursarea împrumutului se face astfel:

a.1 Integral la scadenţa finală, cu plata anuală a dobânzii constante şi cu amortizarea primei de emisiune;

a.2 Eşalonat prin anuităţi:

- constante;
- variabile, cu amortizarea anuală a primei de emisiune;

a.3 Prin răscumpărarea şi anularea obligaţiunilor anterior emise – cu plata anuală a dobânzii constante şi amortizarea primei.

Răscumpărarea se face la termene stabilite prin tragere la sorţi, astfel:

- pentru 500 obligaţiuni, preţul de răscumpărare = 26.000 lei/buc, iar răscumpărarea se face după 2 ani;
- pentru 500 obligaţiuni, preţul de răscumpărare = 24.000 lei/buc, iar răscumpărarea se face după 5 ani.

Comentaţi comparativ cele trei metode de rambursare.

b) Aceeaşi problemă în cazul: preţ de emisiune = 22.000 lei/buc; valoare nominală = 25.000 lei/buc; valoare de rambursare = 27.000 lei/buc.

Rambursarea se face integral la scadenţa finală, cu plata anuală constantă a dobânzii şi amortizarea primei de rambursare.

19 Se încasează un credit bancar pe termen mediu în valoare de 200.000.000 lei, rata anuală a dobânzii = 20% şi durata de rambursare = 4 ani.

Anual se înregistrează şi se achită dobânda constantă, iar la scadenţa finală, se restituie 1/2 din împrumut , diferenţa fiind înregistrată ca "nerambursată la scadenţă".

Ulterior se restituie şi această diferenţă.

20 Simultan, se înregistrează: un credit bancar în devize şi o datorie privind imobilizări financiare în devize, ambele cu termen de rambursare de 4 ani:

a) Creditul bancar se încasează prin contul bancar în devize, în valoare de 10.000 $ la cursul de 29.800 lei/$, rata anuală a dobânzii 10%, durată = 4 ani.

Rambursarea se face eşalonat, prin anuităţi constante, astfel:

$$\text{An 1}: \begin{cases} \text{curs la rambursare} = 30.000 \text{ lei/\$} \\ \text{curs la 31 decembrie} = 29.900 \text{ lei/\$} \end{cases}$$

$$\text{An 2}: \begin{cases} \text{curs la rambursare} = 29.700 \text{ lei/\$} \\ \text{curs la 31 decembrie} = 30.100 \text{ lei/\$} \end{cases}$$

$$\text{An 3}: \begin{cases} \text{curs la rambursare} = 30.200 \text{ lei/\$} \\ \text{curs la 31 decembrie} = 29.600 \text{ lei/\$} \end{cases}$$

An 4: curs la rambursare = 29.500 lei/$

b) Datoria privind imobilizările financiare se încasează prin contul bancar în devize, în valoare de 10.000 € la cursul iniţial de înregistrare de 33.800 lei/€, rata anuală a dobânzii 10%, durata = 4 ani.

Rambursarea se face eşalonat, prin anuităţi variabile astfel:

$$\text{An 1}: \begin{cases} \text{curs la rambursare} = 34.000 \text{ lei/ Euro} \\ \text{curs la 31 decembrie} = 33.900 \text{ lei/Euro} \end{cases}$$

$$\text{An 2}: \begin{cases} \text{curs la rambursare} = 34.200 \text{ lei/Euro} \\ \text{curs la 31 decembrie} = 33.500 \text{ lei/Euro} \end{cases}$$

$$\text{An 3}: \begin{cases} \text{curs la rambursare} = 33.700 \text{ lei/Euro} \\ \text{curs la 31 decembrie} = 33.900 \text{ lei/Euro} \end{cases}$$

An 4: curs la rambursare = 33.600 lei/Euro

21 Se primeşte sub formă de împrumut pe termen lung o licenţă de fabricaţie la valoare de contract de 10.000.000 lei, rată anuală a dobânzii de 5%, termen de rambursare 8 ani.

Anual se înregistrează şi se achită din cont dobânda constantă, iar la scadenţa finală se restituie licenţa.

22 Se înregistrează subscrierea capitalului social în devize în valoare de 15.000 $, curs de înregistrare la data subscrierii = 30.000 lei/$.

Se înregistrează vărsarea capitalului, prin aport în bani – prin contul bancar în devize, conform extrasului de cont, cursul din momentul aportului fiind de:

a) 30.500 lei/$;
b) 29.900 lei/$.

Se înregistrează diferenţele favorabile / nefavorabile aferente.

Rezolvare

1 Se înregistrează subscrierea capitalului social nevărsat:

456 = 1011 84.000.000 (4.000 acțiuni × 21.000 lei/buc)

Se înregistrează realizarea aportului în natură, integral, în baza notelor de recepție:

%	= 456	67.200.000	(3.200 acțiuni × 21.000 lei/buc)
205.1		1.470.000	
208		2.730.000	
2111		5.250.000	
212		32.550.000	
2131		12.600.000	
2133		10.500.000	
261		2.100.000	

Se înregistrează realizarea aportului în bani, prin contul bancar, în proporție de 50%, pe baza extrasului de cont:

5121 = 456 8.400.000 (400 acțiuni × 21.000 lei/buc)

Se înregistrează trecerea capitalului de la categoria "Subscris nevărsat" la categoria "Subscris vărsat" – pentru aporturile aduse de:

67.200.000 lei + 8.400.000 lei = 75.600.000 lei (3.600 acțiuni × 21.000 lei/buc)

1011 = 1012 75.600.000

Ulterior, se înregistrează realizarea aportului în bani, prin casierie, cu diferența, pe baza chitanțelor de casă:

5311 = 456 8.400.000 (400 acțiuni × 21.000 lei/buc)

Se înregistrează trecerea capitalului de la categoria "Subscris nevărsat" la categoria "Subscris vărsat" – pentru diferența de aport:

1011 = 1012 8.400.000 (400 acțiuni × 21.000 lei/buc)

2 Se înregistrează efectuarea cheltuielilor cu emisiunea de noi acțiuni, prin casierie, pe bază de chitanțe de casă. Acestea se asimilează cheltuielilor de constituire:

201 = 5311 250.000

Se înregistrează emisiunea noilor acțiuni astfel:

- creanța față de acționari privind noile acțiuni subscrise:

500 acțiuni × 24.000 lei/buc (preț de emisiune) = 12.000.000 lei

- creșterea capitalului social prin emisiunea noilor acțiuni:

500 acțiuni × 21.000 lei/buc (valoare nominală) = 10.500.000 lei

- prima de emisiune aferentă:

12.000.000 lei – 10.500.000 lei = 1.500.000 lei (500 acțiuni × 3.000 lei/buc)

456 = %	12.000.000	
1011	10.500.000	
1041	1.500.000	

Se înregistrează realizarea aportului în bani, prin contul bancar, conform extrasului de cont, reprezentând contravaloarea noilor acțiuni emise:

5121 = 456 12.000.000

Se înregistrează trecerea creșterii de capital social de la categoria "Subscris nevărsat" la categoria "Subscris vărsat":

1011 = 1012 10.500.000

Se calculează drepturile preferențiale de subscriere (DS-uri), astfel:

- valoare matematică contabilă a unei acțiuni vechi:

$$\frac{84.000.000 + 16.000.000}{4.000} = 25.000 \text{ lei/buc.}$$

- valoare matematică contabilă a unei acțiuni noi:

$$\frac{100.000.000 + 12.000.000}{4.000 + 500} = 24.889 \text{ lei/buc.}$$

- valoarea unui DS:

25.000 lei/buc – 24.889 lei/buc = 111 lei/buc

- raportul de schimb dintre acțiunile vechi și cele noi (paritatea): $\frac{4.000}{500} = \frac{8}{1}$

➢ Prin urmare, noul acționar a plătit societății 24.000 lei pentru o acțiune (prețul de emisiune), aceasta valorând de fapt 24.889 lei (valoarea matematică contabilă a noii acțiuni).

➢ Vechiul acționar pierde 111 lei/acțiune (valoarea unui DS). Pentru a evita această pierdere, fiecare nou acționar va plăti 8 DS × 111 lei purtătorului a 8 acțiuni vechi. Astfel, vechiul acționar primește pentru fiecare acțiune veche deținută, 111 lei (1 DS), ceea ce îl face indiferent față de modificarea valorii matematice contabile de la 25.000 lei/acțiune la 24.889 lei/acțiune (apărută prin emisiunea noilor acțiuni).

Se înregistrează utilizarea primelor de emisiune pentru acoperirea cheltuielilor de emisiune:

1041 = 201 250.000

Se înregistrează utilizarea diferenței pentru creșterea capitalului, respectiv pentru constituirea altor rezerve:

1041 = %	1.250.000		(1.500.000 lei – 250.000 lei)
1012	750.000		(60% × 1.250.000)
1068	500.000		(40% × 1.250.000)

3 Se înregistrează absorbția capitalului propriu al celeilalte societăți astfel:

- creanța față de acționari privind noile acțiuni emise cu ocazia fuziunii:

800 acțiuni × 25.000 lei/buc (valoarea matematică contabilă a acțiunii la societatea absorbantă) = 20.000.000 lei

- creșterea capitalului social la societatea absorbantă:

800 acțiuni × 21.000 lei/buc (valoarea nominală la societatea absorbantă) = 16.800.000 lei

- prima de fuziune aferentă:

20.000.000 lei – 16.800.000 lei = 3.200.000 lei (800 acțiuni × 4.000 lei/buc)

456 = %	20.000.000	
1012		16.800.000
1042		3.200.000

Cele 800 acțiuni se distribuie gratuit acționarilor societății absorbite.

Se înregistrează utilizarea primelor de fuziune, integral pentru majorarea altor rezerve:

1042 =1068 3.200.000

4 Se calculează rezervele din reevaluare – între valorile reevaluate, mai mari, și valorile de intrare (de aport), mai mici:

→ teren = 6.000.000 lei – 5.250.000 lei = 750.000 lei
→ clădire = 34.000.000 lei – 32.550.000 lei = 1.450.000 lei
→ utilaj = 13.500.000 lei – 12.600.000 lei = 900.000 lei
→ mijloc transport = 11.000.000 lei – 10.500.000 lei = 500.000 lei
→ titluri de participare = 2.500.000 lei – 2.100.000 lei = 400.000 lei

Se înregistrează diferențele de reevaluare calculate:

%	= 105.8	4.000.000	
2111			750.000
212			1.450.000
2131			900.000
2133			500.000
261			400.000

Se înregistrează trecerea rezervelor din reevaluare aferente imobilizărilor asupra rezultatului reportat aferent:

105.8 = 117.5 4.000.000

Ulterior, din rezultatul reportat se utilizează suma de 1.150.000 lei pentru majorarea capitalului social

117.5 = 1012 1.150.000

5 Profit brut contabil=Total venituri–Total cheltuieli = 100.000.000 lei

Se calculează rezerva legală:

5% × Profitul brut = 5% × 100.000.000 lei = 5.000.000 lei (deducere fiscală !)

Se determină profitul impozabil:

Profit brut contabil – Rezerva legală =

= 100.000.000 lei – 5.000.000 lei = 95.000.000 lei

Se calculează impozitul pe profit:

Profit impozabil × 25% = 23.750.000 lei

Se înregistrează impozitul pe profit calculat:

6911 = 441.1 23.750.000

Se înregistrează decontarea cheltuielilor cu impozitul pe profit (închidere cont 691):

121 = 691.1 23.750.000

Se înregistrează plata impozitului pe profit la bugetul statului, din contul bancar, cu ordin de plată de trezorerie:

441.1 =5121 23.750.000

Se calculează profitul net:

Profit brut contabil – Cheltuieli cu impozitul pe profit = 100.000.000 lei – 23.750.000 lei = 76.250.000 lei

Se înregistrează repartizarea profitului net pe baza hotărârii A.G.A.:

129 = %	63.000.000	
1061		5.000.000
1063		6.000.000
1068		2.000.000
457		40.000.000
1062		5.000.000
1012		5.000.000

Se înregistrează reportarea profitului nerepartizat:

Profit net – Repartizări = 76.250.000 lei – 63.000.000 lei = = 13.250.000 lei

129 = 117.1 13.250.000

a) Se înregistrează utilizarea parțială a rezervei legale pentru acoperirea de pierderi precedente:

1061 = 117.1 3.000.000

b) Se înregistrează utilizarea integrală a rezervei statutare pentru creşterea capitalului social:

1063 = 1012 6.000.000

c) Se înregistrează utilizarea parţială a altor rezerve pentru creşterea capitalului social:

1068 = 1012 1.000.000

d) Se înregistrează impozitarea dividendelor brute:

Impozit pe dividende = 40.000.000 lei × 5% = 2.000.000 lei

457 = 446 2.000.000

Se înregistrează plata impozitului pe dividende din contul bancar, cu ordin de plată de trezorerie, la bugetul statului:

446 = 5121 2.000.000

Se înregistrează achitarea dividendelor nete din casierie, pe bază de stat de plată: 40.000.000 lei – 2.000.000 lei = 38.000.000 lei

457 = 5311 38.000.000

e) Se înregistrează repartizarea profitului nerepartizat (rezultat reportat), pentru dividende de plată:

117.1 = 457 900.000

6 Se calculează drepturile de atribuire (DA-uri), astfel:

- creşteri de capital social prin operaţii interne (fără ca averea reală a societăţii să se mărească):
  - prin încorporarea rezultatului reportat = 1.150.000 lei privind rezerve din reevaluare
  - prin încorporarea unei cote-părţi din profitul = 5.000.000 lei curent obţinut
  - prin încorporarea rezervelor statutare = 6.000.000 lei
  - prin încorporarea altor rezerve = 1.000.000 lei

  TOTAL = 13.150.000 lei
- număr de acţiuni noi emise cu ocazia creşterii capitalului social prin operaţii interne:

$$\frac{13.150.000}{21.000\ (\text{valoare nominală})} = 626\ \text{buc}$$

- valoarea matematică contabilă a vechilor acţiuni:

$$25.000\ \text{lei/buc (calculată anterior)} \Rightarrow \frac{100.000.000}{4.000}$$

- valoarea matematică contabilă a noilor acţiuni:

$$\frac{100.000.000}{4.000+626} = 21.617\ \text{lei/buc}$$

- valoarea unui DA:

25.000 lei/buc – 21.617 lei/buc = 3.383 lei/buc

- raportul de schimb acţiuni vechi / acţiuni noi (paritatea):

$$\frac{4.000}{626} = \frac{6}{1}$$

➢ Vechiul acţionar trebuie să posede 6 acţiuni vechi pentru a i se acorda în mod gratuit o acţiune nouă. Dacă nu le posedă, trebuie să cumpere 6 DA-uri pentru a primi gratuit o acţiune.

7 Se înregistrează diminuarea capitalului social prin retragerea unor acţionari, cu aprobarea A.G.A:

1012 = 456 4.200.000 (200 acţiuni × 21.000 lei/buc)

Se înregistrează plata prin casierie a aporturilor solicitate:

456 = 5311 4.200.000

8 Se înregistrează diminuarea capitalului social pentru acoperirea unei pierderi precedente, prin hotărârea A.G.A:

1012 = 117.1 5.000.000 (238 acţiuni × 21.000 lei/buc)

Acţiunile se anulează.

9 a) Se înregistrează răscumpărarea prin casierie a celor 400 acţiuni proprii la preţ răscumpărare > valoarea nominală:

502 = 5311 8.800.000 (400 acţiuni × 22.000 lei/buc)

Se înregistrează anularea acţiunilor şi diminuarea capitalului social:

% = 502	8.800.000		(400 acţiuni × 22.000 lei/buc)
1012		8.400.000	(400 acţiuni × 21.000 lei/buc)
1062		200.000	diferenţa nefavorabilă:
6583		200.000	400 acţiuni × 1.000 lei/buc

b) Se înregistrează răscumpărarea prin casierie a celor 500 acţiuni proprii la preţ răscumpărare < valoarea nominală:

502 = 5311 10.000.000 (500 acţiuni × 20.000 lei/buc)

Se înregistrează anularea acţiunilor şi diminuarea capitalului social:

1012 = %	10.500.000		(500 acțiuni × 21.000 lei/buc)
502		10.000.000	(500 acțiuni × 20.000 lei/buc)
1041	250.000		diferența favorabilă:
7583	250.000		500 acțiuni × 1.000 lei/buc

c) Se înregistrează răscumpărarea celor 100 acțiuni proprii, prin casierie, la preț răscumpărare = valoarea nominală:

502 = 5311 2.100.000 (100 acțiuni × 21.000 lei/buc)

Se înregistrează anularea acțiunilor și diminuarea capitalului social:

1012 = 502 2.100.000 (100 acțiuni × 21.000 lei/buc)

Răscumpărarea și anularea se fac prin hotărârea A.G.A.

10 Se înregistrează pierderea anului curent care se reportează ca pierdere neacoperită (rezultat reportat):

117.1 = 121 5.000.000

Se înregistrează acoperirea pierderii în exercițiul următor, prin hotărârea A.G.A.:

% = 117.1	5.000.000		
1061		2.000.000	(din rezerva legală)
129		3.000.000	(din profitul curent)

11 Se înregistrează subvenția pentru investiții de primit – prin avizare de la M.F.:

445 = 131 50.000.000

Se înregistrează încasarea subvenției conform extrasului de cont:

5121 = 445 50.000.000

Se înregistrează trecerea subvenției la venituri, pe măsura amortizării investiției, în cote egale anuale de: $\frac{50.000.000}{5} = 10.000.000$ lei.

An 1 ... An 5: 131 = 7584 10.000.000

Se înregistrează aparatul de măsură primit prin donație, conform Procesului verbal:

2132 = 131 4.000.000

Se înregistrează trecerea subvenției la venituri, pe măsura amortizării aparatului, în cote egale anuale de: $\frac{4.000.000}{2} = 2.000.000$ lei.

An 1; An 2: 131 = 7584 2.000.000

În ambele cazuri, înregistrările se fac lunar, prin împărțirea sumelor anuale la 12 luni.

12 1 Se înregistrează constituirea provizionului pentru litigii:

6812 = 1511 1.000.000

Prin înregistrarea cheltuielii, scade profitul și implicit impozitul pe profit, societatea fiind scutită de plata unui impozit de: 1.000.000 × 25% = 250.000 lei.

Se înregistrează pierderea litigiului în anul următor:

6588 = 5121 900.000

Se anulează provizionul rămas fără obiect:

1511 = 7812 1.000.000

➢ La finele acestui an, se înregistrează cheltuieli determinate de producerea fenomenului de risc, mai mici decât provizionul constituit anterior, deci provizionul a fost supradimensionat. Prin urmare, venitul din anularea provizionului va fi mai mare decât cheltuiala, rezultând un profit de 100.000 lei.

Profitul se va impozita cu: 100.000 × 25% = 25.000 lei, ceea ce înseamnă că provizionul a fost supradimensionat (la fel și fenomenul de risc).

Dacă în primul an nu s-a achitat la bugetul statului impozitul de 250.000 lei, în anul următor se achită impozitul de 25.000 lei, rezultând că societatea a fost scutită de plata unui impozit de:

250.000 lei – 25.000 lei = 225.000 lei (900.000 lei × 25%).
→ valoarea reală a riscului

13 Se înregistrează constituirea provizionului pentru garanții acordate clienților:

6812 = 1512 3.000.000

➢ Întrucât suma prevăzută în contract (plafonul legal) este de 2.800.000 lei, rezultă că provizionul depășește plafonul, cheltuielile reprezentând depășirea: 3.000.000 – 2.800.000 = 200.000 lei, fiind ***cheltuieli nedeductibile fiscal.***

Deci la sfârșitul primului an , societatea ***este scutită*** de un impozit pe profit (prin înregistrarea cheltuielilor de constituire a provizionului) care se calculează:

(3.000.000 × 25%) – (200.000 × 25%) = 700.000 lei (2.800.000 × 25%)
→ 750.000 → 50.000 → plafon legal

(suma de 200.000 se impozitează, fiind nedeductibilă)

Se înregistrează reparațiile solicitate de client în perioada de garanție, în anul următor (consum de piese de schimb, pe bază de bon de consum):

6024 = 3024 2.500.000

Se anulează provizionul rămas fără obiect:

1512 = 7812 3.000.000

➢ Se constată că, cheltuielile cu piese de schimb, determinate de producerea fenomenului de risc sunt mai mici decât provizionul constituit. Prin

urmare, venitul din anularea provizionului va fi mai mare decât cheltuiala, rezultând un profit de 500.000 lei care se va impozita.

În același timp, depășirea plafonului legal din anul precedent de 200.000 lei (pentru care nu s-a admis deducerea în primul an), va constitui în anul curent deducere fiscală (nu se va impozita).

Prin urmare, în anul doi, ***se va plăti*** la bugetul statului un impozit pe profit de:

(500.000 lei – 200.000 lei) × 25% = 75.000 lei sau:
↳ profit ↳ deducere fiscală
(2.800.000 – 2.500.000) × 25%
↳ plafon legal ↳ cheltuieli cu piese de schimb

14 Se înregistrează constituirea provizionului pentru dezafectări de imobilizări:

6812 = 1513 4.000.000

➢ Prin înregistrarea cheltuielii, scade profitul și implicit impozitul pe profit, societatea fiind scutită de plata unui impozit de:

4.000.000 × 25% = 1.000.000 lei

Se înregistrează cheltuielile ocazionate de efectuarea reparației capitale, în perioada următoare:

- cheltuieli cu piese de schimb, în baza bonului de consum:

6024 = 3024 2.000.000

- cheltuieli cu salariile lucrătorilor, în baza statului de plată:

641 = 421 1.500.000

- cheltuieli cu întreținere și reparații, în baza facturii emise de furnizor (prestator):

%	= 401	714.000	
611		600.000	
4426		114.000	(600.000 × 19%)

TOTAL CHELTUIELI EFECTUATE = 4.100.000 lei

Se anulează provizionul rămas fără obiect:

1513 = 7812 4.000.000

➢ Se constată că, cheltuielile ocazionate de efectuarea dezafectării sunt mai mari decât provizionul constituit, deci provizionul a fost insuficient. Prin urmare, venitul din anularea provizionului va fi mai mic decât cheltuielile, rezultând o pierdere de 100.000 lei.

Datorită acestei pierderi, se scutește plata unui impozit pe profit de:

100.000 × 25% = 25.000 lei.

Dacă în primul an nu s-a achitat un impozit de 1.000.000 lei, în anul următor nu se achită un impozit de 25.000 lei, în total 1.025.000 lei:

4.100.000 × 25%
↳ cheltuieli cu dezafectările

15 a) Se înregistrează constituirea provizionului pentru restructurare:

6812 = 1514 3.000.000

Se înregistrează cheltuielile ocazionate de restructurări, respectiv sumele compensatorii datorate personalului disponibilizat:

6588 = 462 5.000.000

Se înregistrează plata sumelor către angajați, prin cont:

462 = 5121 5.000.000

Se anulează provizionul la valoarea de constituire:

1514 = 7812 3.000.000

Întrucât cheltuielile efective sunt mai mari decât provizionul constituit rezultă că avem o pierdere de 2.000.000 lei care scutește plata unui impozit de

2.000.000 × 25% = 5.000 lei (provizion subdimensionat)

16 Se înregistrează rezervele din conversie astfel:

Datoria a fost înregistrată la: 1.000 $ × 29.200 lei/$ = 29.200.000 lei, iar cursul la 31 decembrie a crescut cu 100 lei/$ (29.300 lei/$). Prin urmare, diferența nefavorabilă determinată de creșterea cursului valutar este de: 1.000 $ × 100 lei/$ = 100.000 lei

107 = 401 100.000

Se înregistrează cheltuieli din diferențe de curs valutar, ca urmare a plății datoriei la un curs cu 50 lei/$ mai mare decât cursul de înregistrare (29.250 lei/$):

%	= 5124	29.250.000	(1.000 $ × 29.250 lei/$)
401		29.200.000	(1.000 $ × 29.200 lei/$)
665		50.000	(1.000 $ × 50 lei/$)

➢ Creanța a fost înregistrată la: 1.000 $ × 29.700 lei/$ = 29.700.000 lei, iar cursul la 31 decembrie a scăzut cu 200 lei/$ (29.500 lei/$).

Prin urmare, diferența nefavorabilă determinată de scăderea cursului valutar este de: 1.000 $ × 200 lei/$ = 200.000 lei.

107 = 411.1 1.200.000

Se înregistrează cheltuieli din diferențe de curs valutar, ca urmare a încasării creanței la un curs cu 300 lei/$ mai mic decât cursul de înregistrare (29.400 lei/$):

%	= 4111	29.700.000	(1.000 $ × 29.700 lei/$)
5124		29.400.000	(1.000 $ × 29.400 lei/$)
665		300.000	(1.000 $ × 300 lei/$)

17. Se înregistrează emisiunea obligațiunilor ordinare:

461 = 161 25.000.000 (1.000 obligațiuni × 25.000 lei/buc)

Se înregistrează încasarea împrumutului de la debitor (obligatar), conform extrasului de cont:

5121 = 461 25.000.000

a) Anual se înregistrează și se achită dobânda, conform extrasului de cont: 25.000.000 × 15% = 3.750.000 lei.

An 1... An 5: 666 = 1681 3.750.000
1681 = 5121 3.750.000

(înregistrările se fac și lunar, prin împărțirea dobânzii anuale la 12 luni)

TOTAL DOBÂNDĂ: 3.750.000 × 5 = 18.750.000 lei

– după 5 ani, se restituie obligatarului contravaloarea a 800 obligațiuni, iar restul de 200 obligațiuni se convertesc în acțiuni la emitent:

161	= 5121	20.000.000	(800 obligațiuni × 25.000 lei/buc)
161	= %	5.000.000	(200 obligațiuni × 25.000 lei/buc)
	1012	4.200.000	(200 acțiuni × 21.000 lei/buc)
	1044	800.000	(200 acțiuni × 4.000 lei/buc)

– se înregistrează utilizarea primelor de emisiune și aport pentru majorarea altor rezerve:

1044 = 1068 800.000

b) Anuități constante:

– calculăm anuitatea constantă:

$$A_C = \frac{C \times d}{1-(1+d)^{-n}} = \frac{25.000.000 \times 0{,}15}{1-(1+0{,}15)^{-5}} = \frac{3.750.000}{1-0{,}4972} = 7.458.235 \text{ lei/an.}$$

– întocmim planul de amortizare financiară:

Ani rambursare	Împrumut de rambursat	A_C	Dobânda 15%	Rata împrumut	Rămas de rambursat
1	25.000.000	7.458.235	3.750.000	3.708.235	21.291.765
2	21.291.765	7.458.235	3.193.765	4.264.470	17.027.295
3	17.027.295	7.458.235	2.554.095	4.904.140	12.123.155
4	12.123.155	7.458.235	1.818.475	5.639.760	6.483.395
5	6.483.395	7.458.235	974.840	6.483.395	–
TOTAL	×	37.291.175	12.291.175	25.000.000	×

Se constată pe durata celor 5 ani, creșterea ratei împrumutului și concomitent scăderea dobânzii.

Se înregistrează și se achită anual dobânzile și ratele din tabel:

An 1:	666	= 1681	3.750.000
	%	= 5121	7.458.235
	1681		3.750.000
	161		3.708.235
An 2:	666	= 1681	3.193.765
	%	= 5121	7.458.235
	1681		3.193.765
	161		4.264.470
An 3:	666	= 1681	2.554.095
	%	= 5121	7.458.235
	1681		2.554.095
	161		4.904.140
An 4:	666	= 1681	1.818.475
	%	= 5121	7.458.235
	1681		1.818.475
	161		5.639.760
An 5:	666	= 1681	974.840
	%	= 5121	7.458.235
	1681		974.840
	161		6.483.395

Anuități variabile:

– calculăm rata constantă: $R_C = \frac{C}{n} = \frac{25.000.000}{5} = 5.000.000$ lei/an

– întocmim planul de amortizare financiară:

Ani rambursare	Împrumut de rambursat	A_V	Dobânda 15%	Rata împrumut	Rămas de rambursat
1	25.000.000	8.750.000	3.750.000	5.000.000	20.000.000
2	20.000.000	8.000.000	3.000.000	5.000.000	15.000.000
3	15.000.000	7.250.000	2.250.000	5.000.000	10.000.000
4	10.000.000	6.500.000	1.500.000	5.000.000	5.000.000
5	5.000.000	5.750.000	750.000	5.000.000	–
TOTAL	×	36.250.000	11.250.000	25.000.000	×

Se constată pe durata celor 5 ani, scăderea dobânzii şi concomitent scăderea sumei de rambursat (a anuității).

Se înregistrează şi se achită anual dobânzile şi ratele din tabel:

An 1:
666 = 1681 3.750.000
% = 5121 8.750.000
1681 3.750.000
161 5.000.000

An 2:
666 = 1681 3.000.000
% = 5121 8.000.000
1681 3.000.000
161 5.000.000

An 3:
666 = 1681 2.250.000
% = 5121 7.250.000
1681 2.250.000
161 5.000.000

An 4:
666 = 1681 1.500.000
% = 5121 6.500.000
1681 1.500.000
161 5.000.000

An 5:
666 = 1681 750.000
% = 5121 5.750.000
1681 750.000
161 5.000.000

c) Anual se înregistrează şi se achită dobânda, conform extrasului de cont, astfel: 25.000.000 × 15% = 3.750.000 lei.

An 1 ... An 5:
666 = 1681 3.750.000
1681 = 5121 3.750.000

TOTAL DOBÂNDĂ = 18.750.000 lei (3.750.000 × 5 ani)

După 5 ani, se răscumpără obligațiunile astfel:

- cele 500 obligațiuni, la preț de răscumpărare = valoarea nominală = 25.000 lei/buc

Se înregistrează răscumpărarea:

505 = 5121 12.500.000 (500 obligațiuni × 25.000 lei/buc)

Se înregistrează anularea obligațiunilor şi scoaterea din evidență a împrumutului:

161 = 505 12.500.000 (500 obligațiuni × 25.000 lei/buc)

- cele 200 obligațiuni, la preț răscumpărare > valoarea nominală.

Se înregistrează răscumpărarea:

505 = 5121 5.200.000 (200 obligațiuni × 26.000 lei/buc)

Se înregistrează anularea lor şi scoaterea din evidență a împrumutului:

% = 505 5.200.000 (200 obligațiuni × 26.000 lei/buc)
161 5.000.000 (200 obligațiuni × 25.000 lei/buc)
6583 200.000 (200 obligațiuni × 1.000 lei/buc)

- cele 300 obligațiuni, la preț răscumpărare < valoare nominală

505 = 5121 6.900.000 (300 obligațiuni × 23.000 lei/buc)

Se înregistrează anularea lor şi scoaterea din evidență a împrumutului:

161 = % 7.500.000 (300 obligațiuni × 25.000 lei/buc)
505 6.900.000 (300 obligațiuni × 23.000 lei/buc)
7583 600.000 (300 obligațiuni × 2.000 lei/buc)

➢ Comparativ, prin metoda anuităților variabile se achită cea mai mică dobândă (11.250.000 lei), iar dobânda cea mai mare se achită prin metoda rambursării integrale la scadența finală (respectiv, prin răscumpărarea şi anularea obligațiunilor anterior emise, la scadența finală), de 18.750.000 lei.

Metoda de rambursare şi implicit calculul dobânzilor se stabilesc prin contractul de credit.

18 a) Se înregistrează emisiunea obligațiunilor cu primă de emisiune:

% = 161 25.000.000 (1.000 obligațiuni × 25.000 lei/buc)
461 22.000.000 (1.000 obligațiuni × 22.000 lei/buc)
169 3.000.000 (1.000 obligațiuni × 3.000 lei/buc)

Se înregistrează încasarea împrumutului de la debitor (obligatar), conform extrasului de cont:

5121 = 461 22.000.000 (1.000 obligațiuni × 22.000 lei/buc)
↳ preț emisiune

a.1) Anual, timp de 4 ani, se înregistrează și se achită dobânda conform extrasului de cont, și de asemenea, se amortizează prima de rambursare:

- dobânda: 25.000.000 × 10% = 2.500.000 lei/an (calculată la valoarea nominală)
- amortizarea primei = $\frac{3.000.000}{4 \text{ ani}}$ = 750.000 lei/an

An 1 ... An 4:
666 = 1681 2.500.000
1681 = 5121 2.500.000
6868 = 169 750.000

TOTAL DOBÂNDĂ =10.000.000 lei (2.500.000 × 4 ani)

După 4 ani, se restituie împrumutul ***la valoare nominală***, conform extrasului de cont:

161 = 5121 25.000.000

a.2) Anuități constante:

- calculăm anuitatea constantă:

$$A_c = \frac{C \times d}{1-(1+d)^{-n}} = \frac{25.000.000 \times 0{,}1}{1-(1+0{,}1)^{-4}} = \frac{2.500.000}{1-0{,}6830} = 7.886.435 \text{ lei/an}$$

- întocmim planul de amortizare financiară:

Ani rambursare	Împrumut de rambursat	A_C	Dobânda 10%	Rata împrumut	Rămas de rambursat
1	25.000.000	7.886.435	2.500.000	5.386.435	19.613.565
2	19.613.565	7.886.435	1.961.355	5.925.080	13.688.485
3	13.688.485	7.886.435	1.368.850	6.517.585	7.170.900
4	7.170.900	7.886.435	715.535	7.170.900	–
TOTAL	×	31.545.740	6.545.740	25.000.000	×

Pe durata celor patru ani, se constată creșterea ratei împrumutului, concomitent cu scăderea dobânzii.

Anual, se înregistrează și se achită din cont, conform extrasului de cont, dobânda și rata din tabel, și de asemenea se amortizează prima de emisiune:

An 1:
666 = 1681 2.500.000
% = 5121 7.886.435
1681 2.500.000
161 5.386.435

6868 = 169 750.000 $\left(\frac{3.000.000}{4 \text{ ani}}\right)$

An 2:
666 = 1681 1.961.355
% = 5121 7.886.435
1681 1.961.355
161 5.925.080
6868 = 169 750.000

An 3:
666 = 1681 1.368.850
% = 5121 7.886.435
1681 1.368.850
161 6.517.585
6868 = 169 750.000

An 4:
666 = 1681 715.535
% = 5121 7.886.435
1681 715.535
161 7.170.900
6868 = 169 750.000

Anuități variabile:

- calculăm rata constantă $R_C = \frac{C}{n} = \frac{25.000.000}{4} = 6.250.000$ lei/an
- întocmim planul de amortizare financiară:

Ani rambursare	Împrumut de rambursat	A_V	Dobânda 10%	Rata împrumut	Rămas de rambursat
1	25.000.000	8.750.000	2.500.000	6.250.000	18.750.000
2	18.750.000	8.120.000	1.875.000	6.250.000	12.500.000
3	12.500.000	7.500.000	1.250.000	6.250.000	6.250.000
4	6.250.000	6.875.000	625.000	6.250.000	–
TOTAL	×	31.250.000	6.250.000	25.000.000	×

Pe durata celor patru ani, se constată scăderea dobânzii, concomitent cu scăderea sumei de rambursat (a anuității).

Anual, se înregistrează și se achită din cont, conform extrasului de cont, dobânda și rata din tabel, și de asemenea, se amortizează prima de emisiune:

An 1:
666 = 1681 2.500.000
% = 5121 8.750.000
1681 2.500.000
161 6.250.000

	6868 = 169	750.000	
An 2:	666 = 1681	1.875.000	
	% = 5121	8.125.000	
	1681	1.875.000	
	161	6.250.000	
	6868 = 169	750.000	
An 3:	666 = 1681	1.250.000	
	% = 5121	7.500.000	
	1681	1.250.000	
	161	6.250.000	
	6868 = 169	750.000	
An 4:	666 = 1681	625.000	
	% = 5121	6.875.000	
	1681	625.000	
	161	6.250.000	
	6868 = 169	750.000	

a.3) În primii 2 ani, se înregistrează şi se achită din cont, conform extrasului de cont, dobânda de: 25.000.000 × 10% = 2.500.000 lei/an, şi de asemenea se amortizează prima de emisiune = $\frac{3.000.000}{4}$ = 750.000 lei/an.

An 1; An 2:	666 = 1681	2.500.000	
	1681 = 5121	2.500.000	
	6868 = 169	750.000	

După 2 ani (primul termen de rambursare stabilit prin tragere la sorţi), se răscumpără şi se anulează primele 500 obligaţiuni, la preţ de răscumpărare > valoarea nominală.

505 = 5121	13.000.000		(500 obligaţiuni × 26.000 lei/buc)
% = 505	13.000.000		(500 obligaţiuni × 26.000 lei/buc)
161	12.500.000		(500 obligaţiuni × 25.000 lei/buc)
6583	500.000		(500 obligaţiuni × 1.000 lei/buc)

În anii următori: 3, 4, şi 5 se înregistrează şi se achită dobânda calculată la valoarea rămasă de rambursat: 25.000.000 – 12.500.000 = 12.500.000 lei (500 obligaţiuni × 25.000 lei/buc) ⇒ 12.500.000 × 10% = 1.250.000 lei/an şi se amortizează prima de rambursare:

An 3 ÷ An 5:	666 = 1681	1.250.000
	1681 = 5121	1.250.000
	6868 = 169	750.000

După 5 ani (al 2-lea termen de rambursare stabilit prin tragere la sorţi), se răscumpără şi se anulează următoarele 500 obligaţiuni, la preţ de răscumpărare < valoarea nominală.

505 = 5121	12.000.000		(500 obligaţiuni × 24.000 lei/buc)
161 = %	12.500.000		(500 obligaţiuni × 25.000 lei/buc)
505	12.000.000		(500 obligaţiuni × 24.000 lei/buc)
7583	500.000		(500 obligaţiuni × 1.000 lei/buc)

➢ Deci se achită o dobândă de: { 2.500.000 × 2 ani = 5.000.000 lei; 1.250.000 × 3 ani = 3.750.000 lei; TOTAL DOBÂNDĂ = 8.750.000 lei }

➢ Comparând cele 3 modalităţi de rambursare, dobânda cea mai mică se achită în cazul anuităţilor variabile, iar cea mai mare, în cazul rambursării integrale la scadenţa finală (pentru răscumpărare de obligaţiuni la diverse termene stabilite prin tragere la sorţi, rezultă o dobândă intermediară ca mărime).

b) Se înregistrează emisiunea obligaţiunilor cu primă de rambursare:

% = 161	27.000.000		(1.000 oblig.×27.000 lei/buc)→valoare de rambursare
461	22.000.000		(1.000 oblig.×22.000 lei/buc) → preţ de emisiune
169	5.000.000		(1.000 oblig.×5.000 lei/buc)→primă de rambursare

Se încasează prin cont de la obligatar, împrumutul, conform extrasului de cont:

5121 = 461	22.000.000	(1.000 oblig. × 22.000 lei/buc)

Anual, se înregistrează şi se achită dobânda, calculată ***la valoarea nominală*** şi se amortizează prima de rambursare:

Dobânda:

25.000.000 (1.000 oblig. × 25.000 lei/buc) × 10% = 2.500.000 lei/an

Amortizarea primei de rambursare:

$\frac{5.000.000}{4 \text{ ani}}$ = 1.250.000 lei/an

An 1 ... An 4:	666 = 1681	2.500.000	
	1681 = 5121	2.500.000	
	6868 = 169	1.250.000	

După 4 ani, se restituie împrumutul la valoare de rambursare, conform extrasului de cont:

161 = 5121	27.000.000	

19 Se înregistrează încasarea prin cont a creditului bancar pe termen mediu, conform extrasului de cont:

5121 = 1621 200.000.000

Anual, se înregistrează și se achită dobânda constantă de:

200.000.000 × 20% = 40.000.000 lei/an.

An 1 ... An 4: 666 = 1682 40.000.000
1682 = 5121 40.000.000

TOTAL DOBÂNDĂ = 40.000.000 × 4 ani = 160.000.000 lei

După 4 ani, se restituie 1/2 din creditul bancar, conform extrasului de cont:

1621 = 5121 100.000.000 (200.000.000 × 50%)

Se înregistrează creditul nerambursat la scadență:

1621 = 1622 100.000.000

Se înregistrează restituirea ulterioară a creditului nerambursat la scadență, conform extrasului de cont:

1622 = 5121 100.000.000

20 a) Creditul bancar în devize:

Se înregistrează încasarea creditului bancar prin contul în devize, conform extrasului de cont:

5124 = 1621 298.000.000 (10.000 $ × 29.800 lei/$)

Se calculează anuitatea (în devize) constantă:

$$A_C = \frac{C \times d}{1-(1+d)^{-n}} = \frac{10.000 \times 0{,}1}{1-(1+0{,}1)^{-4}} = \frac{1.000}{1-0{,}6830} = 3.155 \text{ \$/an}$$

Se întocmește planul de amortizare financiară în devize:

– $ –

Ani rambursare	Împrumut de rambursat	A_C	Dobânda 10%	Rata împrumut	Rămas de rambursat
1	10.000	3.155	1.000	2.155	7.845
2	7.845	3.155	785	2.370	5.475
3	5.475	3.155	548	2.607	2.868
4	2.868	3.155	287	2.868	–
TOTAL	×	12.620	2.620	10.000	×

An 1: Se înregistrează și se achită dobânda, conform extrasului de cont, la cursul de 30.000 lei/$:

666 = 1682 30.000.000 (1.000 $ × 30.000 lei/$)
1682 = 5124 30.000.000

Se înregistrează plata ratei, ținând cont de creșterea cursului valutar cu 200 lei/$ (de la 29.800 lei/$ la 30.000 lei/$).

% = 5124 64.650.000 (2.155 $ × 30.000 lei/$)
1621 64.219.000 (2.155 $ × 29.800 lei/$)
665 431.000 (2.155 $ × 200 lei/$)

La 31 decembrie, a mai rămas de rambursat suma de 7.845 $, ținând cont de creșterea cursului valutar cu 100 lei/$ (de la 29.800 lei/$ la 29.900 lei/$).

Se înregistrează rezervă din conversie activ (nefavorabilă):

107 = 1621 784.500 (7.845 $ × 100 lei/$)

An 2: Se înregistrează și se achită dobânda, conform extrasului de cont, la cursul de 15.700 lei/$:

666 = 1682 23.314.500 (785 $ × 29.700 lei/$)
1682 = 5121 23.314.500

Se înregistrează plata ratei, ținând cont de scăderea cursului valutar cu 100 lei/$ (de la 29.800 lei/$, la 29.700 lei/$):

1621 = % 70.626.000 (2.370 $ × 29.800 lei/$)
5124 70.389.000 (2.370 $ × 29.700 lei/$)
765 237.000 (2.370 $ × 100 lei/$)

La 31 decembrie, a mai rămas de rambursat suma de 5.475 $, ținând cont de creșterea cursului valutar cu 300 lei/$ (de la 29.800 lei/$, la 30.100 lei/$).

Se înregistrează rezervă din conversie activ (nefavorabilă):

107 = 1621 1.642.500 (5.475 $ × 300 lei/$)

An 3: Se înregistrează și se achită dobânda, conform extrasului de cont, la cursul de 30.200 lei/$:

666 = 1682 16.549.600 (548 $ × 30.200 lei/$)

1682 = 5124 16.549.600

Se înregistrează plata ratei, ținând cont de creșterea cursului valutar cu 400 lei/$ (de la 29.800 lei/$, la 30.200 lei/$)

% = 5124 78.731.400 (2.607 $ × 30.200 lei/$)
1621 77.688.600 (2.607 $ × 29.800 lei/$)
665 1.042.800 (2.607 $ × 400 lei/$)

La 31 decembrie, a mai rămas de rambursat suma de 2.868 $, ținând cont de scăderea cursului valutar cu 200 lei/$ (de la 29.800 lei/$, la 29.600 lei/$).

Se înregistrează rezervă din conversie pasiv (favorabilă):

1621 = 107 573.600 (2.868 $ × 200 lei/$)

An 4: Se înregistrează și se achită dobânda, conform extrasului de cont, la cursul de 29.500 lei/$:

666 = 1682 8.466.500 (287 $ × 29.500 lei/$)

1682 = 5121 8.466.500

Se înregistrează plata ratei, ținând cont de scăderea cursului valutar cu 300 lei/$ (de la 29.800 lei/$, la 29.500 lei/$)

1621 =	%	85.466.400	(2.868 $ × 29.800 lei/$)
	5124	84.606.000	(2.868 $ × 29.500 lei/$)
	765	860.400	(2.868 $ × 300 lei/$)

După cei patru ani, creditul s-a rambursat integral.

b) Datoria privind imobilizări financiare în devize:

Se înregistrează încasarea datoriei prin contul în devize, conform extrasului de cont:

5124 = 166 338.000.000 (10.000 € × 33.800 lei/€)

Se calculează rata constantă (în devize):

$$R_c = \frac{c}{n} = \frac{10.000}{4} = 2.500 \text{ €/an}$$

Se întocmește planul de amortizare financiară în devize:

– € –

Ani rambursare	Împrumut de rambursat	A_V	Dobânda 10%	Rata împrumut	Rămas de rambursat
1	10.000	3.500	1.000	2.500	7.500
2	7.500	3.250	750	2.500	5.000
3	5.000	3.000	500	2.500	2.500
4	2.500	2.750	250	2.500	–
TOTAL	×	12.500	2.500	10.000	×

An 1: Se înregistrează și se achită dobânda, conform extrasului de cont, la cursul de 14.000 lei/€:

666 = 1686 34.000.000 (1.000 € × 34.000 lei/€)

1686 = 5124 34.000.000

Se înregistrează plata ratei, ținând cont de creșterea cursului valutar cu 200 lei/€ (de la 33.800 lei/€, la 34.000 lei/€)

%	= 5124	85.000.000	(2.500 € × 34.000 lei/€)
166		84.500.000	(2.500 € × 33.800 lei/€)
665		500.000	(2.500 € × 200 lei/€)

La 31 decembrie, mai avem de rambursat 7.500 €, ținând cont de creșterea cursului cu 100 lei/€ (de la 33.800 lei/€, la 33.900 lei/€)

Se înregistrează rezerve din conversie activ (nefavorabile):

107 = 166 750.000 (7.500 € × 100 lei/€)

An 2: Se înregistrează și se achită dobânda conform extrasului de cont, la cursul de 34.200 lei/€:

666 = 1686 25.650.000 (750 € × 34.200 lei/€)

1686 = 5124 25.650.000

Se înregistrează plata ratei, ținând cont de creșterea cursului valutar cu 400 lei/€ (de la 33.800 lei /€, la 34.200 lei/€):

%	= 5124	85.500.000	(2.500 € × 34.200 lei/€)
166		84.500.000	(2.500 € × 33.800 lei/€)
665		1.000.000	(2.500 € × 400 lei/€)

La 31 decembrie, mai avem de rambursat 5.000 €, ținând cont de scăderea cursului cu 300 lei/€ (de la 33.800 lei/€, la 33.500 lei/€):

Se înregistrează rezerve din conversie pasiv (favorabile):

166 = 107 1.500.000 (5.000 € × 300 lei/€)

An 3: Se înregistrează și se achită dobânda, conform extrasului de cont, la cursul de 33.700 lei/€:

666 = 1686 16.850.000 (500 € × 33.700 lei/€)

1686 = 5124 16.850.000

Se înregistrează plata ratei, ținând cont de scăderea cursului valutar cu 100 lei/€ (de la 33.800 lei/€, la 33.700 lei/€):

166 =	%	84.500.000	(2.500 € × 33.800 lei/€)
	5124	84.250.000	(2.500 € × 33.700 lei/€)
	765	250.000	(2.500 € × 100 lei/€)

La 31 decembrie, mai avem de rambursat 2.500 €, ținând cont de creșterea cursului cu 100 lei/€ (de la 33.800 lei/€, la 33.900 lei/€):

Se înregistrează rezerva din conversie activ (nefavorabilă):

107 = 166 2.500.000 (2.500 € × 100 lei/€)

An 4: Se înregistrează și se achită dobânda, conform extrasului de cont, la cursul de 33.600 lei/€:

666 = 1686 8.400.000 (250 € × 33.600 lei/€)
1686 = 5124 8.400.000

Se înregistrează plata ratei, ținând cont de scăderea cursului cu 200 lei/€ (de la 33.800 lei/€, la 33.600 lei/€):

166 = % 84.500.000 (2.500 € × 33.800 lei/€)
5124 84.000.000 (2.500 € × 33.600 lei/€)
765 500.000 (2.500 € × 200 lei/€)

După patru ani, datoria s-a rambursat integral.

➢ De menționat că, înregistrările se fac lunar prin împărțirea sumelor anuale în devize la 12 luni și la cursuri valutare diferite în fiecare lună.

21 Se înregistrează primirea licenței sub forma de împrumut pe termen lung:

205.1 = 167 10.000.000

Anual, se înregistrează și se achită dobânda, conform extrasului de cont:

10.000.000 × 5% = 500.000 lei/an

An 1 ... An 4: { 666 = 1687 500.000
1687 = 5121 500.000

După 8 ani, se restituie licența:

167 = 205.1 10.000.000

22 Se înregistrează subscrierea capitalului social în devize:

456 = 1011 450.000.000 (15.000 $ × 30.000 lei/$)

Se înregistrează vărsarea capitalului – prin aport în bani, conform extrasului de cont în devize:

a) curs la data aportului > curs la data subscrierii ⇒
⇒ constituirea altor rezerve (diferență favorabilă):

5124 = % 457.500.000 (15.000 $ × 30.500 lei/$)
456 450.000.000 (15.000 $ × 30.000 lei/$)
1068 7.500.000 (15.000 $ × 500 lei/$)

b) curs la data aportului < curs la data subscrierii ⇒
⇒ consum de alte rezerve (diferență nefavorabilă):

% = 456 450.000.000 (15.000 $ × 30.000 lei/$)
5124 448.500.000 (15.000 $ × 29.900 lei/$)
1068 1.500.000 (15.000 $ × 100 lei/$)

În ambele cazuri, se înregistrează trecerea capitalului din categoria "subscris nevărsat", în categoria "subscris vărsat":

1011 = 1012 450.000.000 (15.000 $ × 30.000 lei/$)
↳curs la data subscrierii

1.2 Probleme propuse

1. Cu ocazia înființări unei societăți comerciale pe acțiuni se înregistrează subscrierea capitalului social format din 2.000 acțiuni cu o valoare nominală de 15.000 lei/buc.

Aportul la capitalul social se realizează astfel:

- aport în bani prin contul bancar = 5.000.000 lei, integral la data constituirii, conform extrasului de cont;
- aport în natură = 25.000.000 lei, integral, format din :
  - un calculator = 10.000.000 lei;
  - un program informatic = 3.000.000 lei;
  - un mijloc de transport = 8.000.000 lei
  - titluri de participare deținute în afara grupului = 4.000.000 lei, conform Proceselor verbale de recepție.

Se înregistrează capitalul la categoria "subscris și vărsat".

2. În anul următor societatea dispune de următoarele capitaluri proprii:

- capital social subscris și vărsat = 30.000.000 lei
- alte rezerve = 6.000.000 lei
  TOTAL 36.000.000 lei
- număr acțiuni = 2.000; valoare nominală 15.000 lei/acț.

Se emit 1.000 noi acțiuni la un preț de emisiune de 17.000 lei/buc a căror contravaloare se încasează de la noii acționari prin contul bancar.

Se înregistrează creșterea capitalului social și primele de emisiune aferente, utilizate pentru creșterea capitalului social. Să se determine raportul de schimb (acțiuni vechi/acțiuni noi), și valoarea dreptului preferențial de subscriere (DS), pe care noul acționar îl va plăti vechiului acționar.

3. Se efectuează reevaluarea imobilizărilor, înregistrând următoarele noi valori: calculator = 11.000.000 lei; mijloc de transport = 8.500.000 lei; titluri de participare în afara grupului = 4.625.000 lei. Se înregistrează rezervele din reevaluare care se trec asupra rezultatului reportat aferent. Acesta se utilizează în sumă de 4.625.000 pentru creșterea capitalului social

4. La sfârşitul exerciţiului financiar se obţine un profit brut de 50.000.000 lei. Se calculează rezerva legală şi profitul impozabil. Se înregistrează impozitul pe profit şi se virează din cont la bugetul statului.

Se calculează profitul net şi se repartizează astfel:

- constituire rezervă legală anterior calculată:
- constituire rezervă statutară = 2.000.000 lei
- dividende de plată = 15.000.000 lei
- creştere capital social = 10.000.000 lei
- constituire rezerve pentru acţiuni proprii = 2.000.000 lei.

Restul se reportează ca profit nerepartizat, care ulterior se repartizează pentru: dividende de plată 70% şi constituirea altor rezerve 30%.

Rezerva legală se utilizează integral pentru acoperirea unor pierderi precedente.

Rezerva statutară se utilizează în proporţie de 60% pentru creşterea capitalului social.

Dividendele de plată (provenite din profitul net) se impozitează, virând impozitul pe dividende din cont la bugetul statului, iar sumele nete se plătesc acţionarilor din casierie, în baza statului de plată.

5. Se înregistrează retragerea unor acţionari ce solicită plata prin casierie a aportului în bani subscris de 10.000.000 lei, determinând diminuarea capitalului social.

Se răscumpără de la acţionari, prin casierie şi se anulează 900 acţiuni proprii astfel:

- 300 acţiuni la preţ răscumpărare 15.000 lei/buc;
- 300 acţiuni la preţ răscumpărare 15.500 lei/buc, înregistrând consum din rezerve pentru acţiuni proprii;
- 300 acţiuni la preţ răscumpărare 14.000 lei/buc, înregistrând venituri din operaţii de capital.

Valoarea nominală este de 15.000 lei/acţ.

6. a) Se înregistrează o subvenţie pentru investiţii de primit în valoare de 500.000.000 lei, care se încasează conform extrasului de cont. Subvenţia se înregistrează la venituri pe o perioadă de 20 ani.

b) Se înregistrează un utilaj constatat plus la inventar, în valoare de 15.000.000 lei, amortizabil în 6 ani. Se trece subvenţia pentru investiţii la venituri.

7. a) Se constituie un provizion pentru litigii în valoare de 1.000.000 lei. Ulterior litigiul se pierde, efectuând prin casierie cheltuieli de 1.200.000 lei – iar provizionul se anulează.

b) Se constituie un provizion pentru garanţii acordate clienţilor în valoare de 2.000.000 lei, suma prevăzută în contract fiind de 1.800.000 lei. Se efectuează cheltuieli în perioada de garanţie: consum de piese de schimb = 700.000 lei; salarii muncitori = 1.000.000 lei, iar provizionul se anulează.

c) Se constituie un provizion pentru o dezafectare de imobilizări, în valoare de 5.000.000 lei. Prin efectuarea lucrării se înregistrează următoarele cheltuieli: consum de piese de schimb = 3.000.000 lei; service facturat de terţi = 2.000.000 lei + TVA deductibilă 19%, după care provizionul se anulează.

Comentaţi implicaţiile fiscale pentru cazurile a, b şi c.

8. a) Se emit 1.500 obligaţiuni ordinare, la preţ emisiune = valoare nominală = 12.000 lei/buc. Se încasează prin cont împrumutul din emisiuni de obligaţiuni; rată anuală a dobânzii = 20% şi termen de rambursare 4 ani.

Anual se achită dobânda, iar la scadenţa finală se răscumpără obligaţiunile şi se anulează, astfel:

a_1 500 buc la preţ răscumpărare = 12.000 lei/buc

a_2 500 buc la preţ răscumpărare = 13.000 lei/buc

a_3 100 buc la preţ răscumpărare = 11.000 lei/buc

a_4 400 buc se convertesc în 300 acţiuni la emitent.

b) Se emit 2.000 obligaţiuni cu primă, la preţ emisiune = 10.000 lei/buc şi valoare nominală = 11.000 lei/buc. Se încasează prin cont împrumutul din emisiuni de obligaţiuni, rată anuală a dobânzii 15%, termen de rambursare 5 ani, prin anuităţi variabile. Anual se amortizează prima şi se achită obligatarului dobânda şi rata.

9. Se încasează un credit bancar pe termen lung în valoare de 100.000.000 lei; rată anuală a dobânzii 12%; termen de rambursare 6 ani – prin anuităţi constante. Anual, se achită băncii dobânda şi rata la termen. La nivelul anului 5, se înregistrează creditul în categoria "nerambursat la scadenţă" – fiind achitată cu întârziere rata şi dobânda aferentă.

10. a) Se încasează un credit bancar pe termen mediu în valoare de 20.000 $ la cursul de înregistrare de 29.800 lei/$; rată anuală a dobânzii 18%; termen de rambursare 3 ani, prin anuităţi variabile.

Anual se plătesc dobânda şi rata la următoarele cursuri valutare:

an I = 30.000 lei/$; 31 dec. = 29.700 lei/$;

an II = 29.600 lei/$; 31 dec. = 30.100 lei/$;

an III = 29.800 lei/$;
Se înregistrează la 31 decembrie rezervele din conversie aferente.

b) Se înregistrează o datorie privind imobilizări financiare pe termen mediu în valoare de 15.000 € la cursul de înregistrare de 34.000 lei/€; rată anuală a dobânzii 13%; termen de rambursare 3 ani, prin anuități constante.
Anual se plătesc dobânda și rata la următoarele cursuri valutare:
an I = 33.900 lei/€; 31 dec. = 34.200 lei/€
an II = 34.300 lei/€; 31 dec. = 34.500 lei/€
an III = 33.800 lei/€;
Se înregistrează la 31 decembrie rezervele din conversie aferente.

11. Se primește sub formă de împrumut pe termen lung un proiect de cercetare în valoare de 6.000.000 lei, rată anuală a dobânzii = 14%; termen de restituire = 6 ani. Anual se achită dobânda, iar la scadența finală se restituie proiectul.

CAPITOLUL II

APLICAȚII PRIVIND CONTABILITATEA ACTIVELOR IMOBILIZATE

Activele imobilizate (imobilizările) reprezintă mijloace economice ale întreprinderii, deci componente ale activului patrimonial.
Ele cuprind următoarele categorii:

1) **Imobilizări necorporale = imobilizări nemateriale** formate din:
   - cheltuieli de constituire
   - cheltuieli de cercetare – dezvoltare
   - concesiuni, brevete, licențe, mărci de fabrică
   - fond comercial
   - alte imobilizări necorporale (programe informatice, cheltuieli cu descoperirea de rezerve minerale utile, etc.)
2) **Imobilizări corporale = imobilizări materiale**, formate din:
   - terenuri
     - terenuri fără amenajări
     - amenajări de terenuri
   - mijloace fixe (clădiri și construcții speciale; utilaje de lucru; aparate de măsură și control; mijloace de transport; animale de muncă și plantații; alte imobilizări corporale)
3) **Imobilizări în curs de execuție = imobilizări nefinalizate la sfârșitul exercițiului**:
   - necorporale
   - corporale
4) **Imobilizări financiare = investiții financiare în capitalul altor societăți**, formate din:
   - titluri imobilizate = acțiuni sau părți sociale deținute în capitalul altor societăți, generatoare de dividende (venituri financiare):
     - titluri de participare în cadrul grupului sau în afara acestuia
     - titluri sub forma intereselor de participare
     - alte titluri

- creanțe imobilizate = împrumuturi acordate altor societăți , pe termen mediu și lung, generatoare de dobânzi (venituri financiare):
  - sume datorate de filiale
  - împrumuturi acordate pe termen mediu și lung
  - alte creanțe imobilizate (garanții lăsate în contul furnizorilor etc.)

Toate categoriile de imobilizări menționate se reflectă în bilanțul contabil prin posturi distincte de bilanț (de activ).

Imobilizările se înregistrează în contabilitatea financiară cu ajutorul clasei de conturi nr. 2 din Planul General de Conturi:

Clasa 2 – Conturi de imobilizări

20 Imobilizări necorporale

201 Cheltuieli de constituire
203 Cheltuieli de cercetare și dezvoltare
205 Concesiuni, brevete și alte drepturi și valori similare
205.1 Concesiuni, brevete, licențe, mărci achiziționate
205.2 Brevete, licențe obținute cu surse proprii
207 Fond comercial
207.1 Fond comercial
207.2 Fond comercial negativ
208 Alte imobilizări necorporale

21 Imobilizări corporale

211 Terenuri și amenajări de terenuri
2111 Terenuri
2112 Amenajări de terenuri
212 Construcții
213 Instalații tehnice, mijloace de transport, animale și plantații
2131 Echipamente tehnice
2132 Aparate de măsură și control
2133 Mijloace de transport
2134 Animale și plantații
214 Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale

23 Imobilizări în curs

231 Imobilizări corporale în curs
2311 Amenajări de terenuri și construcții în curs
2312 Instalații tehnice și mașini în curs

2313 Alte imobilizări corporale în curs
232 Avansuri acordate pentru imobilizări corporale
2321 Avansuri acordate pentru terenuri și construcții
2322 Avansuri acordate pentru instalații tehnice
2323 Avansuri acordate pentru alte imobilizări
233 Imobilizări necorporale în curs
234 Avansuri acordate pentru imobilizări necorporale

26 Imobilizări financiare

261 Titluri de participare deținute la filiale din cadrul grupului
262 Titluri de participare deținute la societăți din afara grupului
263 Imobilizări financiare sub formă de interese de participare
2633 Titluri deținute în cadrul grupului
2634 Titluri deținute în afara grupului
2635 Titluri strategice în cadrul grupului
2636 Titluri strategice în afara grupului
264 Titluri puse în echivalență
265 Alte titluri imobilizate
267 Creanțe imobilizate
2671 Sume datorate de filiale
2672 Dobânzi aferentă sumelor datorate de filiale
2673 Împrumuturi acordate pe termen lung
2674 Dobânzi aferente împrumuturilor pe termen lung
2675 Creanțe legate de interese de participare
2676 Dobânzi aferente creanțelor legate de interese de participare
2677 Acțiuni proprii – active imobilizate
2678 Alte creanțe imobilizate
2679 Dobânzi aferente altor creanțe imobilizate
269 Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare
2691 Vărsăminte referitoare la titluri deținute în cadrul grupului
2692 Vărsăminte referitoare la interese de participare
2698 Vărsăminte pentru alte imobilizări financiare

28 Amortizări privind imobilizările

280 Amortizări privind imobilizările necorporale
2801 Amortizarea cheltuielilor de constituire
2803 Amortizarea cheltuielilor de cercetare și dezvoltare

2805 Amortizarea concesiunilor, brevetelor şi altor drepturi şi valori similare
2807 Amortizarea fondului comercial
2808 Amortizarea altor imobilizări necorporale
281 Amortizări privind imobilizările corporale
2811 Amortizarea amenajărilor de teren
2812 Amortizarea construcţiilor
2813 Amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor
2814 Amortizarea altor imobilizări corporale

29 Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor
290 Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor necorporale
2903 Provizioane pentru cheltuieli de dezvoltare
2905 Provizioane pentru concesii, brevete, licenţe, mărci
2907 Provizioane pentru fond comercial
2908 Provizioane pentru alte imobilizări necorporale
291 Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor corporale
2911 Provizioane pentru terenuri şi amenajări
2912 Provizioane pentru construcţii
2913 Provizioane pentru instalaţii, mijloace de transport, animale şi plantaţii
2914 Provizioane pentru alte imobilizări corporale
293 Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor în curs
2931 Provizioane pentru imobilizări corporale în curs
2933 Provizioane pentru imobilizări necorporale în curs
296 Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor financiare
2961 Provizioane pentru titluri de participare deţinute în cadrul grupului
2962 Provizioane pentru titluri de participare deţinute în afara grupului
2963 Provizioane pentru imobilizări financiare sub formă de interese de participare
2964 Provizioane pentru alte titluri imobilizate
2965 Provizioane pentru sume datorate de filiale
2966 Provizioane pentru împrumuturi acordate pe termen lung
2967 Provizioane pentru creanţe legate de interese de participare
2968 Provizioane pentru acţiuni proprii – active imobilizate
2969 Provizioane pentru alte creanţe imobilizate

Întrucât reflectă mijloace economice, conturile din clasa 2 sunt conturi de activ.

Ele se debitează la intrarea imobilizărilor în patrimoniu, se creditează la ieşirea imobilizărilor din patrimoniu, iar soldul debitor reflectă imobilizările existente.

Excepţie de la regula de activ, fac următoarele conturi:

➢ 269 "Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare" – cont de pasiv (se creditează cu contravaloarea titlurilor imobilizate achiziţionate şi neachitate încă şi se debitează la achitarea acestora).

➢ 280 "Amortizări privind imobilizările necorporale" – de la 2801 până la 2808 – conturi de pasiv (se creditează cu amortizarea imobilizărilor necorporale şi se debitează cu amortizarea imobilizărilor scoase din evidenţă).

➢ 281 "Amortizări privind imobilizările corporale" – de la 2810 până la 2816 – conturi de pasiv (se creditează cu amortizarea imobilizărilor corporale şi se debitează cu amortizarea imobilizărilor scoase din evidenţă).

➢ 290; 291; 293; 296 "Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor: necorporale, corporale, în curs şi financiare" – conturi de pasiv (se creditează la constituirea provizioanelor respective şi se debitează la anularea provizioanelor rămase fără obiect).

Imobilizările necorporale
- nu se reevaluează
- se amortizează

Imobilizările corporale
- se reevaluează
- se amortizează (cu excepţia terenurilor fără amenajări)

Imobilizările în curs
- nu se reevaluează
- nu se amortizează

Imobilizările financiare
- se reevaluează
- nu se amortizează

2.1. Monografie rezolvată şi comentată

1 O societate comercială efectuează la înfiinţare cheltuieli cu taxe de înmatriculare, prin casierie, în valoare de 500.000 lei. Cheltuielile se amortizează linear în 2 ani, după care se scot din evidenţă.

2 Se aduc ca aport în natură la capitalul social următoarele imobilizări:

– un brevet la valoare de aport de 1.800.000 lei, care se amortizează linear în 4 ani şi se scoate din evidenţă;

– o amenajare de teren la valoare de aport de 5.000.000 lei, amortizabilă linear în 10 ani; după 3 ani, se supune reevaluării, înregistrând o rezervă din reevaluare de 2.000.000 lei; se recalculează amortizarea, iar după 10 ani se scoate din evidenţă. Rezerva din reevaluare se trece asupra rezultatului reportat aferent.

3 Se achiziţionează cu factură de la furnizor un teren fără amenajări la cost de achiziţie de 10.000.000 lei, TVA deductibilă 19%.

Ulterior, terenul se reevaluează, înregistrând o rezervă din reevaluare de 1.000.000 lei.

Terenul se vinde cu factură terţilor la preţ de vânzare de 12.000.000 lei, TVA colectată 19% şi se scoate din evidenţă. Rezerva din reevaluare se trece asupra rezultatului reportat aferent

4 Se realizează în producţie proprie un proiect de cercetare la cost de producţie de 4.500.000 lei, din care: în primul an realizat în valoare de 1.500.000 lei, iar diferenţa, în anul următor.

Proiectul se amortizează linear în 5 ani, după care se scoate din evidenţă.

5 Se achiziţionează cu factură de la furnizor un program informatic la cost de achiziţie de 2.000.000 lei, TVA deductibilă 19%, amortizabil linear în 5 ani.

După primul an, programul informatic se vinde cu factură terţilor la preţ de vânzare de 3.000.000 lei, TVA colectată 19% şi se scoate din evidenţă.

6 Se primeşte o licenţă de fabricaţie sub formă de împrumut pe termen mediu, la valoare de contract 6.000.000 lei; rata anuală a dobânzii 10%; termen de rambursare 3 ani. Anual se înregistrează şi se achită dobânda din contul bancar, iar la scadenţă se restituie licenţa.

7 Se primeşte prin donaţie o marcă de fabrică în valoare actuală de 4.000.000 lei, amortizabilă linear în 4 ani. Se înregistrează anual, concomitent cu amortizarea – trecerea subvenţiei pentru investiţii la venituri, după care, se scoate din evidenţă.

8 Se achiziţionează cu factură de la furnizori următoarele mijloace fixe: la cost de achiziţie:

- un utilaj de lucru = 18.000.000 lei, TVA deductibilă 19%
- un aparat de măsură şi control = 8.000.000 lei, TVA deductibilă 19%
- un mijloc de transport = 15.000.000 lei, TVA deductibilă 19%
- un calculator = 8.000.000 lei, TVA deductibilă 19%

a) Utilajul de lucru are durata de folosinţă 10 ani şi se amortizează linear.

După primul an se reevaluează, înregistrând o rezervă din reevaluare de 2.000.000 lei; se recalculează amortizarea.

După 2 ani, utilajul se repară, înregistrând următoarele cheltuieli: consum de piese de schimb, conform bonului de consum = 500.000 lei; salariile lucrătorilor, pe baza statului de plată = 1.000.000 lei şi asistenţă tehnică (întreţinere şi reparaţii) facturată de furnizori (prestatori) = 800.000 lei, TVA deductibilă 19%.

După 10 ani, utilajul amortizat integral se scoate din evidenţă, iar rezerva din reevaluare, se trece asupra rezultatului reportat.

b) Aparatul de măsură şi control are durata de folosinţă 4 ani şi se amortizează linear.

După primul an se reevaluează, înregistrând o rezervă din reevaluare de 400.000 lei; se recalculează amortizarea.

După 3 ani, aparatul de măsură se donează terţilor, înregistrând TVA colectată aferentă şi se scoate din evidenţă.

Rezerva din reevaluare se trece asupra rezultatului reportat.

c) Mijlocul de transport are durata de folosinţă 5 ani şi se amortizează liniar.

După primul an, se reevaluează, înregistrând o rezervă din reevaluare de 1.200.000 lei; se recalculează amortizarea.

După 2 ani, mijlocul de transport se vinde cu factură terţilor, la preţ de vânzare 9.500.000 lei, TVA colectată 19% şi se scoate din evidenţă. Rezerva din reevaluare se trece asupra rezultatului reportat.

d) Calculatorul are durata de folosinţă 5 ani şi se amortizează linear.

După primul an se reevaluează, înregistrând o rezervă din reevaluare de 1.000.000 lei; se recalculează amortizarea.

După 3 ani, se constată lipsă la inventar, se scoate din evidenţă şi se impută vinovatului la un preţ de imputaţie egal cu valoarea rămasă neamortizată; se recuperează suma de la cel vinovat prin casierie, pe bază de chitanţă de casă.

Rezerva din reevaluare se trece asupra rezultatului reportat.

9 Se realizează în producţie proprie o clădire la cost de producţie de 80.000.000 lei, realizată în 4 ani consecutivi, câte 20.000.000 lei/an.

Clădirea are durata de folosinţă 20 ani şi se amortizează linear.

După 5 ani, se înregistrează o modernizare a clădirii, ce presupune: consum de materiale consumabile 5.000.000 lei – conform bonului de consum şi manoperă (salarii) de 3.000.000 lei – conform statului de plată.

Modernizarea se efectuează în 2 ani consecutivi – din care 30% în primul an şi 70% în anul al doilea.

Se recalculează amortizarea clădirii.

După 10 ani de la intrarea în patrimoniu, clădirea trece în conservare pentru 2 ani.

Pentru menţinerea în conservare se efectuează cheltuieli cu materiale consumabile de 3.000.000 lei şi cheltuieli cu salariile muncitorilor de întreţinere 8.000.000 lei.

La data amortizării integrale, amortizarea aferentă celor 2 ani de conservare se recuperează prin diminuarea capitalului social.

10 Se achiziţionează cu factură de la furnizori un utilaj de lucru la cost de achiziţie 10.000.000 lei, TVA deductibilă 19%.

Utilajul are durată de folosinţă 5 ani şi se amortizează linear.

După 4 ani se înregistrează casarea utilajului, efectuând cheltuieli de casare din casierie în valoare de 200.000 lei.

Se recuperează piese de schimb prin dezmembrarea utilajului casat, în valoare de 500.000 lei.

Se scoate din evidenţă utilajul casat înainte de data amortizării integrale, recuperând valoarea rămasă astfel:

- parţial prin diferenţa între veniturile şi cheltuielile ocazionate de casare şi dezmembrare;
- diferenţa, prin includere eşalonată timp de 5 ani, pe cheltuieli cu amortizarea.

11 Se constată un aparat de măsură şi control plus la inventar, înregistrat la valoare actuală de 3.000.000 lei. Aparatul se amortizează linear pe o durată de 2 ani, concomitent cu trecerea subvenţiei pentru investiţii la venituri. La data amortizării integrale, se scoate din evidenţă.

12 În vederea cumpărării unui mijloc de transport, se achită din cont furnizorului, cu ordin de plată, un avans de 4.000.000 lei.

Ulterior, se achiziţionează mijlocul de transport cu factură, la cost de achiziţie 8.000.000 lei, TVA deductibilă 19%.

Se achită furnizorului datoria din cont, având în vedere avansul deja achitat.

Mijlocul de transport are durata de folosinţă 4 ani şi se amortizează linear.

După 3 ani, se constată lipsă la inventar, neimputabilă, şi se scoate din evidenţă, înregistrând TVA colectată aferentă.

13 Se primeşte cu chirie un mijloc de transport – pe o durată de 6 luni – la valoare de contract 7.000.000 lei. Lunar se înregistrează factura de chirie de la proprietar – în valoare de 1.500.000 lei, TVA deductibilă 19%, care se achită din cont cu ordin de plată.

La scadenţă se restituie mijlocul de transport.

14 Se realizează în producţie proprie un utilaj de lucru la cost de producţie de 20.000.000 lei.

Utilajul are durata de folosinţă 8 ani, iar amortizarea se înregistrează:

a) degresiv în variantele AD_1 şi AD_2;
b) accelerat.

La data amortizării integrale, se scoate din evidenţă.

15 Se cumpără cu factură de la furnizor un mijloc de transport la cost de achiziţie de 22.000.000 lei, TVA deductibilă 19%. Mijlocul de transport are durata de folosinţă de 11 ani şi se amortizează degresiv prin varianta AD_2, după care se scoate din evidenţă.

16 Se achiziţionează cu factură de la furnizor un magazin de desfacere cu amănuntul, recepţionând următoarele imobilizări:

- o clădire la cost achiziţie 20.000.000 lei;
- mobilier comercial la cost achiziţie – 8.000.000 lei;
- fond comercial la cost achiziţie – 4.000.000 lei, TVA deductibilă 19%.

Clădirea şi mobilierul se amortizează linear în 10 ani.

Fondul comercial nu se amortizează.

După 8 ani, magazinul se vinde cu factură terţilor la preţ vânzare astfel:

- clădire – 8.000.000 lei
- mobilier – 2.000.000 lei
- fond comercial – 500.000, TVA colectată 19%

Imobilizările se scot din evidenţă în urma vânzării.

17 Se achiziţionează cu factură de la furnizor o construcţie specială nefinalizată, la cost de achiziţie de 15.000.000 lei, TVA deductibilă 19%.

Construcţia specială se finalizează în anul următor – la cost de producţie de 5.000.000 lei. Se efectuează recepţia construcţiei speciale. Se amortizează linear în 8 ani, după care se scoate din evidenţă.

18 Se achiziționează titluri de participare în cadrul grupului la cost de achiziție de 5.000.000 lei, cu plata imediată prin casierie, pe bază de chitanță de casă.

La sfârșitul exercițiului financiar se înregistrează dividende de primit aferente titlurilor de participare, în valoare de 6.000.000 lei.

Ulterior, dividendele se încasează prin cont, conform extrasului de cont.

Se vând titluri de participare, după mai multe exerciții financiare, la preț de vânzare de 3.000.000 lei, cu încasare imediată prin contul bancar (conform extrasului de cont) și se scot din evidență la cost de achiziție de 2.000.000 lei.

19 Se achiziționează titluri de participare în afara grupului la cost de achiziție 3.000.000 lei, cu plata ulterioară prin contul bancar, cu ordin de plată.

La sfârșitul exercițiului financiar se încasează prin cont, conform extrasului, dividende aferente titlurilor, în valoare de 4.000.000 lei.

Se reevaluează titlurile, înregistrând rezerve din reevaluare de 500.000 lei.

Se vând integral titlurile, după mai multe exerciții financiare, la preț vânzare 5.000.000 lei, cu încasare ulterioară prin casierie, pe bază de chitanță de casă – și se scot din evidență. Rezervele din reevaluare se trec asupra rezultatului reportat.

20 Se înregistrează o sumă datorată de filiale de 21.000.000 lei; rata anuală a dobânzii 10%; termen de încasare 3 ani, prin anuități constante. Anual, se înregistrează și se încasează dobânda și rata, conform planului de încasare.

21 Se acordă un împrumut pe termen mediu în valoare de 10.000 $, la curs inițial de înregistrare 30.600 lei/$; rata anuală a dobânzii 20%; termen de încasare 4 ani, prin anuități variabile, astfel:

An 1: curs la încasare = 30.600 lei/$
curs la 31 decembrie = 30.300 lei/$

An 2: curs la încasare = 30.400 lei/$
curs la 31 decembrie = 30.200 lei/$

An 3: curs la încasare = 30.800 lei/$
curs la 31 decembrie = 30.600 lei/$

An 4: curs la încasare = 30.400 lei/$

La sfârșitul fiecărui an se înregistrează rezervele din conversie aferente.

22 Se depune o garanție în contul unui furnizor, în sumă de 5.000.000 lei. Ulterior, furnizorul restituie garanția, prin cont, conform extrasului de cont.

23 Se acordă din cont un împrumut pe termen lung de 15.000.000 lei; dobândă 20%, termen de rambursare 5 ani, prin anuități variabile.

Începând cu anul 4, împrumutul nu se mai recuperează, înregistrând o pierdere din creanțe imobilizate.

24 La sfârșitul unui exercițiu financiar, se inventariază imobilizările din patrimoniu, constatând următoarele valori de inventar (actuale), comparativ cu valoarea de înregistrare:

	Valoare inventar	Valoare de intrare (înregistrare)
- Imobilizări corporale (terenuri fără amenajări):	7.000.000	10.000.000
- Imobilizări în curs de execuție		
• necorporale	5.000.000	4.500.000
• corporale	25.000.000	27.000.000
- Imobilizări financiare (titluri imobilizate)		
• titluri de participare în cadrul grupului	2.000.000	3.000.000
• titluri de participare în afara grupului	1.500.000	1.000.000

După caz, se constituie provizioane pentru deprecierea imobilizărilor.

În exercițiul următor, imobilizările financiare ies din evidență prin vânzare, iar imobilizările necorporale în curs se finalizează. Pentru celelalte imobilizări se constată:

	Valoare Inventar	Valoare de intrare (înregistrare)
- Imobilizări corporale (terenuri)	6.000.000	10.000.000
- Imobilizări în curs		
• corporale	26.000.000	27.000.000

După caz, provizioanele se suplimentează sau se anulează.

După două exerciții financiare, imobilizările corporale în curs se finalizează, iar pentru terenuri se constată următoarele valori:

	Valoare Inventar	Valoare de intrare (înregistrare)
- Imobilizări corporale (terenuri)	10.500.000	10.000.000

Provizionul constituit se anulează, după caz.

25 O societate română de leasing achiziționează de la un furnizor intern un utilaj pe bază de factură, la cost achiziție de 30.000.000 lei, TVA deductibilă 19%. Se achită factura furnizorului din cont, cu ordin de plată.

Utilajul este predat în regim de leasing operațional unui utilizator, cunoscând:

- valoare utilaj prin contract = 30.000.000 lei (cost achiziție)
- durată de folosință = 6 ani (conform nomenclatorului)
- durată de contract = 5 ani
- marjă profit pentru societatea de leasing = 20% din valoarea ratei
- valoare reziduală stabilită între părți = 5.000.000 lei.

În final, utilizatorul:

a) ridică opțiunea de transfer a dreptului de proprietate;

b) restituie utilajul.

Să se înregistreze în paralel în contabilitatea locatorului și locatarului.

- Menționați modificările intervenite în înregistrările contabile, dacă utilajul se achiziționează din import la preț extern de 1.000 $, curs inițial 30.000 lei/$, curs în momentul plății 30.800 lei/$. La expirarea contractului, în varianta a), presupunem că utilizatorul achită o taxă vamală de 5% din valoarea reziduală.
- Aceeași problemă dacă societatea de leasing este persoană juridică străină cu sediul în străinătate, facturând utilizatorului o chirie de 315 $/an la următoarele cursuri valutare:

$$\text{An 1}:\begin{cases}\text{curs facturare} = 30.500 \text{ lei/\$}\\ \text{curs la plată} = 30.700 \text{ lei/\$}\end{cases}$$

$$\text{An 2}:\begin{cases}\text{curs facturare} = 30.300 \text{ lei/\$}\\ \text{curs la plată} = 30.400 \text{ lei/\$}\end{cases}$$

$$\text{An 3}:\begin{cases}\text{curs facturare} = 30.500 \text{ lei/\$}\\ \text{curs la plată} = 30.800 \text{ lei/\$}\end{cases}$$

$$\text{An 4}:\begin{cases}\text{curs facturare} = 30.700 \text{ lei/\$}\\ \text{curs la plată} = 30.600 \text{ lei/\$}\end{cases}$$

$$\text{An 5}:\begin{cases}\text{curs facturare} = 30.800 \text{ lei/\$}\\ \text{curs la plată} = 30.700 \text{ lei/\$}\end{cases}$$

De asemenea, utilizatorul plătește în vamă TVA deductibilă 19% aferentă, precum și un impozit pe redevențe de 20%.

La expirarea contractului, în varianta a), presupunem că utilizatorul plătește în vamă, odată cu TVA deductibilă aferentă, o taxă vamală de 5% x valoarea reziduală de 300 $, iar factura se achită la 30.900 lei/$ (curs de înregistrare 31.000 lei/$).

26 O societate română de leasing, achiziționează de la un furnizor intern un mijloc de transport la cost de achiziție de 25.000.000 lei, TVA deductibilă 19%, pe care îl achită cu ordin de plată.

Mijlocul de transport este predat în regim de leasing financiar unui utilizator, cunoscând:

- valoarea de contract a mijlocului de transport = 25.000.000 lei, de achitat prin anuități variabile;
- durata de folosință = 5 ani;
- durata de contract = 5 ani;
- rata anuală a dobânzii = 15%.

După 5 ani, utilizatorul ridică opțiunea de transfer a dreptului de proprietate.

- Aceeași problemă dacă societatea de leasing achiziționează mijlocul de transport din import, la preț extern 814 $ la curs inițial 30.700 lei/$, curs în momentul plății = 30.500 lei/$.
- Aceeași problemă dacă societatea de leasing are sediul în străinătate, fiind persoană juridică străină, iar dobânda și rata se achită la următoarele cursuri:

$$\text{An 1}:\begin{cases}\text{curs facturare} = 30.600 \text{ lei/\$}\\ \text{curs la plată} = 30.500 \text{ lei/\$}\end{cases}$$

$$\text{An 2}:\begin{cases}\text{curs facturare} = 30.700 \text{ lei/\$}\\ \text{curs la plată} = 30.800 \text{ lei/\$}\end{cases}$$

$$\text{An 3}:\begin{cases}\text{curs facturare} = 30.700 \text{ lei/\$}\\ \text{curs la plată} = 30.600 \text{ lei/\$}\end{cases}$$

$$\text{An 4}:\begin{cases}\text{curs facturare} = 30.900 \text{ lei/\$}\\ \text{curs la plată} = 30.800 \text{ lei/\$}\end{cases}$$

$$\text{An 5}:\begin{cases}\text{curs facturare} = 30.600 \text{ lei/\$}\\ \text{curs la plată} = 30.900 \text{ lei/\$}\end{cases}$$

Concomitent se achită impozitul pe dobânzi de 100 $/an la aceleași cursuri și TVA deductibilă aferentă de 19%.

Rezolvare

1 Se înregistrează cheltuielile de constituire la valoarea de intrare, conform chitanțelor de casă:

201 = 5311 500.000

Se înregistrează amortizarea lineară, timp de 2 ani:

An 1; An 2: 6811 = 2801 250.000 (500.000 lei/2 ani)

Se înregistrează scoaterea din evidență a cheltuielilor de constituire amortizate integral:

2801 = 201 500.000 (valoare de intrare)

2 Se înregistrează intrarea în patrimoniu a imobilizărilor prin aport în natură la capitalul social, pe baza notelor de recepție:

%	= 456	6.800.000
205.1		1.800.000
2112		5.000.000

a) Se înregistrează amortizarea brevetului, timp de 4 ani:

An 1 ... An 4: 6811 = 2805 450.000 (1.800.000 lei/4ani)

Se înregistrează scoaterea din evidență a brevetului amortizat integral:

2805 = 205.1 1.800.000 (valoare de intrare)

b) Se înregistrează amortizarea amenajării de teren pe 3 ani:

An 1 ... An 3: 6811 = 2811 500.000 (5.000.000 lei/10 ani)

Se înregistrează rezerva din reevaluare:

An 4: 2112 = 105.8 2.000.000

Se recalculează amortizarea: $\frac{\text{Val. rămasă după 3 ani} + \text{Rez. reevaluare}}{\text{nr. ani rămași}} =$

$= \frac{(5.000.000 - 500.000 \times 3) + 2.000.000}{10 - 3} = \frac{5.500.000}{7} = 785.715$ lei/an.

6811 = 2811 785.715

Se înregistrează amortizarea pe următorii ani:

An 5 ... An 10: 6811 = 2811 785.715

Se scoate din evidență amenajarea integral amortizată, pe bază de Proces Verbal de scoatere din funcțiune:

2811 = 2112 7.000.000 (5.000.000 + 2.000.000)

↳ valoare de intrare ↳ rezervă din reevaluare

Se înregistrează trecerea rezervei din reevaluare asupra rezultatului reportat:

105.8 = 117.5 2.000.000 (se face și eșalonat, pe măsura amortizării)

3 Se înregistrează achiziționarea terenului fără amenajări, pe bază de NIR:

%	= 404	11.900.000
2111		10.000.000
4426		1.900.000

Se înregistrează reevaluarea terenului:

2111 = 105.8 1.000.000

Se înregistrează vânzarea terenului cu factură:

461	= %	14.280.000
	7583	12.000.000
	4427	2.280.000

Se înregistrează scoaterea din evidență prin vânzare:

6583 = 2111 11.000.000 (10.000.000 + 1.000.000)

↳ valoare de intrare ↳ rezervă din reevaluare

Se înregistrează trecerea rezervei din reevaluare la rezultatul reportat:

105.8 = 117.5 1.000.000

4 Se înregistrează proiectul de cercetare nefinalizat în primul an:

233 = 721 1.500.000

Se înregistrează finalizarea proiectului în anul următor, pe bază de Proces verbal:

203	= %	4.500.000
	233	1.500.000
	721	3.000.000

Se înregistrează amortizarea lineară a proiectului, anual, din momentul finalizării sale:

An 1 ... An 5: 6811 = 2803 900.000 (4.500.000 lei/5 ani)

Se înregistrează scoaterea din evidență a proiectului amortizat integral, pe bază de Proces verbal:

2803 = 203 4.500.000 (valoare de intrare)

5 Se înregistrează achiziționarea programului informatic pe bază de NIR:

% = 404	2.380.000	
208	2.000.000	
4426	380.000	

Se înregistrează amortizarea lineară aferentă primului an:

An 1: 6811 = 2808 400.000 (2.000.-000 lei/5 ani)

Se înregistrează vânzarea programului cu factură:

An 2: 461 = %		3.570.000	
	7583	3.000.000	
	4427	570.000	

Se înregistrează scoaterea din evidență prin vânzare:

% = 208		2.000.000	(valoare de intrare)
2808		400.000	(valoare amortizată)
6583		1.600.000	(valoare rămasă)

6 Se înregistrează primirea licenței cu împrumut, pe bază de contract:

205.1 = 167 6.000.000

Se înregistrează și se achită dobânda anuală, conform extrasului de cont:

6.000.000 x 10% = 600.000 lei/an

An 1 ... An 3:
- 666 = 1687 600.000
- 1687 = 5121 600.000

Se înregistrează restituirea licenței la scadență:

167 = 205.1 6.000.000

7 Se înregistrează primirea mărcii de fabrică, prin donație, cu Proces verbal:

205.1 = 131 4.000.000

Se înregistrează amortizarea lineară anual, concomitent cu trecerea subvenției pentru investiții la venituri:

An 1 ... An 4:
- 6811 = 2805 1.000.000
- 131 = 7584 1.000.000 (4.000.000 lei/4 ani)

➢ Se observă că, anual, veniturile din subvenții anulează cheltuielile cu amortizarea, făcând influența acesteia nulă asupra rezultatului financiar (se achită un impozit pe profit mai mare decât dacă imobilizarea ar fi fost cumpărată).

Se înregistrează scoaterea din evidență a mărcii integral amortizate, pe bază de Proces Verbal:

2805 = 205.1 4.000.000 (valoare de intrare)

8 Se înregistrează achiziționarea de mijloace fixe, pe bază de NIR:

% = 404		58.310.000	
2131		18.000.000	
2132		8.000.000	
2133		15.000.000	
214		8.000.000	
4426		9.310.000	(49.000.000 x 19%)

a) Utilajul de lucru:

Se înregistrează amortizarea aferentă primului an:

An 1: 6811 = 2813 1.800.000 (18.000.000 lei/10 ani)

Se înregistrează rezerva din reevaluare:

An 2: 2131 = 105.8 2.000.000

Se recalculează amortizarea:

$$\frac{(18.000.000 - 1.800.000) + 2.000.000}{10 - 1} = \frac{18.200.000}{9} = 2.022.222 \text{ lei/an}$$

Se înregistrează reparația din anul 3:

An 3: 6024 = 3024		500.000	(cheltuieli cu piese de schimb conform bonului de consum)
641 = 421		1.000.000	(cheltuieli cu salariile conform statului de plată)
% = 401		952.000	
611		800.000	(cheltuieli cu întreținere și reparații conform facturii prestatorului)
4426		152.000	

➢ Cheltuielile cu reparațiile nu modifică valoarea de înregistrare a utilajului, prin urmare, din anul 3 până în anul 10, se înregistrează amortizarea din anul 2:

An 3 ... An 10: 6811 = 2813 2.022.222

Se înregistrează scoaterea din evidență a utilajului integral amortizat, pe baza Procesului verbal de scoatere din funcțiune:

2813 = 2131 20.000.000 (18.000.000 + 2.000.000)
(18.000.000 → valoare de intrare; 2.000.000 → rezervă din reevaluare)

Se înregistrează trecerea rezervelor din reevaluare asupra rezultatului reportat:

105.8 = 117.5 2.000.000

b) Aparatul de măsură și control:

Se înregistrează amortizarea lineară aferentă primului an:

An 1: 6811 = 2813 2.000.000 (8.000.000 lei/4 ani)

Se înregistrează rezerva din reevaluare:

An 2: 2132 = 105.8 400.000

Se recalculează amortizarea:

$$\frac{(8.000.000 - 2.000.000) + 400.000}{4-1} = \frac{6.400.000}{3} = 2.133.333 \text{ lei/an}$$

6811 = 2813 2.133.333

Aceeași amortizare se va înregistra și în anul 3:

An 3: 6811 = 2813 2.133.333

Se înregistrează donația aparatului și TVA colectată aferentă donației:

% = 2132 8.400.000 (8.000.000 + 400.000)
(8.000.000 → valoare de intrare; 400.000 → rezervă din reevaluare)

2813	6.266.667	(valoare amortizată)
6582	2.133.333	(valoare rămasă)
635 = 4427	405.333	(2.133.333 x 19%)

Se înregistrează trecerea rezervei din reevaluare asupra rezultatului reportat:

105.8 = 117.5 400.000

c) Mijlocul de transport:

Se înregistrează amortizarea lineară aferentă primului an:

An 1: 6811 = 2813 3.000.000 (15.000.000 lei/5 ani)

Se înregistrează rezerva din reevaluare:

An 2: 2133 = 1058 1.200.000

Se recalculează amortizarea:

$$\frac{(15.000.000 - 3.000.000) + 1.200.000}{5-1} = \frac{13.200.000}{4} = 3.300.000 \text{ lei/an}$$

6811 = 2813 3.300.000

Se înregistrează vânzarea cu factură către terți:

An 3: 461 = % 11.305.000
7583 9.500.000
4427 1.805.000

Se înregistrează scoaterea din evidență prin vânzare:

% = 2133 16.200.000 (15.000.000 + 1.200.000)
(15.000.000 → valoare de intrare; 1.200.000 → rezervă din reevaluare)

2813	6.300.000	(valoare amortizată)
6583	9.900.000	(valoare rămasă)

Se înregistrează trecerea rezervelor din reevaluare asupra rezultatului reportat:

105.8 = 117.5 1.200.000

d) Calculatorul:

Se înregistrează amortizarea lineară aferentă primului an:

An 1: 6811 = 2814 1.600.000 (8.000.000 lei/5 ani)

Se înregistrează rezerva din reevaluare:

An 2: 214 = 105.8 1.000.000

Se recalculează amortizarea:

$$\frac{(8.000.000 - 1.600.000) + 1.000.000}{5-1} = \frac{7.400.000}{4} = 1.850.000 \text{ lei/an}$$

6811 = 2814 1.850.000

Se înregistrează aceeași amortizare și pentru anul 3:

An3: 6811 = 2814 1.850.000

Se înregistrează lipsa la inventar, imputabilă, pe baza listelor de inventar și a Procesului Verbal de inventariere:

% = 214 9.000.000 (8.000.000 + 1.000.000)
(8.000.000 → valoare de intrare; 1.000.000 → rezerva din reevaluare)

2814	5.300.000	(valoare amortizată)
6583	3.700.000	(valoare rămasă)

Se înregistrează imputația, pe baza deciziei de imputație:

461 = % 4.403.000
7588 3.700.000 (preț imputație = valoarea rămasă)
4427 703.000

Se înregistrează recuperarea sumei de la vinovat, pin casierie, cu chitanță de casă:

5311 = 461 4.403.000

Se înregistrează trecerea rezervelor din reevaluare asupra rezultatului reportat:

105.8 = 117.5 1.000.000

9 Se înregistrează realizarea clădirii în 4 ani consecutivi:

An 1: 231.1= 722 20.000.000
An 2: 231.1 =722 20.000.000
An 3: 231.1 =722 20.000.000
An 4: 212= % 80.000.000 (valoare de intrare)
231.1 60.000.000 (20.000.000 x 3 ani)
722 20.000.000

Se înregistrează amortizarea lineară a clădirii pe primii 5 ani, de la data dării în folosință (finalizării ei), pe bază de Proces Verbal de recepție:

An 1 ... An 5: 6811 = 2812 4.000.000 (80.000.000 lei/20 ani)

Se înregistrează modernizarea clădirii pe 2 ani consecutivi:

An 6: 6021= 3021 5.000.000 (consum materiale pe baza bonului de consum)
An 7: 641 = 421 3.000.000 (salarii, conform statului de plată)
TOTAL 8.000.000

➢ Contravaloarea cheltuielilor cu modernizarea determină creșterea valorii de înregistrare a clădirii.

Astfel: An 6: 231.1 = 722 2.400.000 (8.000.000 x 30%)

În acest an, amortizarea nu se modifică, întrucât imobilizarea corporală în curs nu se amortizează.

Deci: 6811 = 2812 4.000.000

An 7: 212= % 8.000.000 (contravaloarea amortizării)
231.1 2.400.000
722 5.600.000

În acest an, se recalculează amortizarea:

$$\frac{(80.000.000 - 4.000.000 \times 6 \text{ ani}) + 8.000.000}{20 - 6} = \frac{64.000.000}{14} =$$

= 4.571.430 lei/an

An 7 ... An 10: 6811 = 2812 4.571.430

Se înregistrează trecerea în conservare pe 2 ani:

An 11: 6583= % 11.000.000
An 12: 3021 3.000.000 (consum materiale)
421 8.000.000 (salarii)

➢ Pe durata conservării, nu se calculează amortizarea.

Se înregistrează amortizarea din anul 13 până în anul 20.

An 13 ... An 20: 6811 = 2812 4.571.430

Se înregistrează scoaterea din evidență a clădirii integral amortizate, recuperând amortizarea perioadei de conservare, prin diminuarea capitalului social:

% = 212 88.000.000 (80.000.000 + 8.000.000)
↳ valoare de intrare ↳ modernizare

2812 78.857.140 18 ani de folosință din care:
6 ani x 4.000.000 lei/an
12 ani x 4.571.430 lei/an

1012 9.142.860 (2 ani de conservare)

10 Se înregistrează achiziția utilajului pe bază de NIR:

% = 404 12.200.000
2131 10.000.000
4426 2.200.000

– se înregistrează amortizarea lineară pe primii 4 ani:

An 1 ... An 4: 6811 = 2813 2.000.000 (10.000.000 lei/5 ani)

– se înregistrează casarea utilajului după 4 ani:

An 5: 6583 = 5311 200.000 (cheltuieli de casare, pe bază de chitanță de casă)

Se recuperează piese de schimb din dezmembrarea utilajului, pe bază de Proces Verbal:

3024 = 7583 500.000

Se înregistrează diferența favorabilă dintre venituri și cheltuieli ca amortizare a recuperărilor din dezmembrări:

6811 = 2813.1 300.000 (500.000 – 200.000)
↳ venituri din recuperări ↳ cheltuieli cu casarea

Se înregistrează scoaterea din evidență a utilajului pe baza Procesului Verbal de casare:

%	= 2131	10.000.000	(2.000.000 x 4 ani)
2813		8.000.000	(valoare rămasă)
471		2.000.000	

Se înregistrează acoperirea parțială a valorii rămase din amortizarea recuperărilor din dezmembrări:

2813.1 = 471 300.000

Se înregistrează rezerva din valoare rămasă, eșalonat, pe cheltuieli excepționale, conform hotărârii C.A.:

An 1 ... An 5: 6811 = 471 340.000 $\left(\frac{2.000.000 - 300.000}{5}\right)$

➢ Cheltuielile cu amortizarea reprezintă în acest caz cheltuieli nedeductibile fiscal. Dacă societatea nu înregistrează recuperări din dezmembrări (sau dacă veniturile nu depășesc cheltuielile de casare), nu se mai înregistrează amortizarea recuperărilor din dezmembrări de 300.000 lei și prin urmare nici cheltuiala nedeductibilă.

În acest caz, întreaga valoare rămasă se eșalonează pe 5 ani, majorând impozitul pe profit în mod eșalonat.

11 Se înregistrează aparatul de măsură plus la inventar, pe baza listelor de inventar și a Procesului Verbal de inventariere:

2132 = 131 3.000.000

Se înregistrează amortizarea lineară anuală, concomitent cu trecerea subvenției pentru investiții la venituri:

An 1 ; An 2: { 6811 = 2813 1.500.000 (3.000.000 lei/2 ani)
{ 131 = 7584 1.500.000

➢ Venitul din subvenții anulează cheltuielile cu amortizarea, făcând nulă influența acesteia asupra rezultatului financiar.

Se înregistrează scoaterea din evidență a aparatului integral amortizat, pe bază de Proces Verbal de scoatere din funcțiune:

2813 = 2132 3.000.000 (valoare de intrare)

12 Se înregistrează achitarea avansului cu ordin de plată, conform extrasului de cont:

2322 = 5121 4.000.000 (imobilizare corporală în curs)

Se înregistrează achiziționarea mijlocului de transport, pe bază de NIR:

%	= 404	9.520.000	
2133		8.000.000	
4426		1.520.000	

Se înregistrează achitarea datoriei din cont, cu ordin de plată, având în vedere avansul deja achitat:

404	= %	9.520.000	
	2322	4.000.000	
	5121	5.520.000	

Se înregistrează amortizarea lineară aferentă primilor 3 ani:

An 1 ... An 3: 6811 = 2813 2.000.000 (8.000.000 lei/4ani)

Se înregistrează lipsa mijlocului de transport, neimputabilă, pe baza listelor de inventar și a procesului verbal de inventariere:

%	= 2133	8.000.000	(valoare de intrare)
2813		6.000.000	(2.000.000 × 3 ani)
6583		2.000.000	(valoare rămasă)

și TVA colectată aferentă:

635 = 4427 380.000 (2.000.000 × 19%)

➢ În acest caz, cheltuielile cu active cedate și cheltuielile cu TVA aferentă sunt cheltuieli nedeductibile fiscal.

13 Se înregistrează în partidă simplă (extracontabil), primirea mijlocului de transport cu chirie:

8031 (D) = 7.000.000
↳ mijloace fixe luate cu chirie

Se înregistrează lunar, factura de chirie de la furnizor:

Luna I ... Luna a VI-a:	%	= 404	1.785.000
	612		1.500.000
	4426		285.000

Se achită lunar factura de chirie, cu ordin de plată:

Luna I ... Luna a VI-a: 404 = 5121 1.785.000

Se înregistrează restituirea mijlocului de transport, la scadență:

7.000.000 = 8031 (C)

14 Se înregistrează utilajul de lucru realizat în producție proprie, pe baza Raportului de fabricație și a Procesului verbal de punere în funcțiune:

2131 = 722 20.000.000

a) Amortizare degresivă

a.1. Varianta AD_1 (fără influența uzurii morale)

Se înregistrează amortizarea anuală pe toată durata de folosință de 8 ani:

- se calculează cota lineară:

$$c_l = \frac{1}{D} \cdot 100 = \frac{100}{8} = 12{,}5\ \%$$

- se calculează cota degresivă (durată între 5 – 10 ani):

$$c_d = c_l \times coef. = 12{,}5\% \times 2 = 25\%$$

Se întocmește planul de amortizare degresivă AD_1:

Ani utilizare	Valoare de amortizat	Cotă degresivă	Amortizare degresivă AD_1	Valoare rămasă
1	20.000.000	25 %	5.000.000	15.000.000
2	15.000.000	25 %	3.750.000	11.250.000
3	11.250.000	25 %	2.812.500	8.437.500
4	8.437.500	25 %	2.109.375	6.328.125
5	6.328.125	-	1.582.031	4.746.094
6	4.746.094	-	1.582.031	3.164.063
7	3.164.063	-	1.582.031	1.582.032
8	1.582.032	-	1.582.032	-
TOTAL	x	-	20.000.000	X

– se calculează amortizările derogatorii (suplimentare):

Ani utilizare	Amortizare degresivă AD_1	Amortizare liniară (20.000.000/8 ani)	Amortizare suplimentară (+/-)
1	5.000.000	2.500.000	+ 2.500.000
2	3.750.000	2.500.000	+ 1.250.000
3	2.812.500	2.500.000	+ 312.500
4	2.109.375	2.500.000	- 390.625
5	1.582.031	2.500.000	- 917.969
6	1.582.031	2.500.000	- 917.969
7	1.582.031	2.500.000	- 917.969
8	1.582.032	2.500.000	- 917.968
TOTAL	20.000.000	20.000.000	-

Pe durata celor 8 ani, amortizările suplimentare se anulează.

Se înregistrează anual, amortizarea și datoria, respectiv creanța privind impozitul pe profit amânat:

An 1:
681.1 = 2813 5.000.000
691.2 = 441.2 625.000 (2.500.000 × 25%)

An 2:
681.1 = 2813 3.750.000
691.2 = 441.2 312.500 (1.250.000 × 25%)

An 3:
6811 = 2813 2.812.500
691.2 = 441.2 78.125 (312.500 × 25%)

An 4:
6811 = 2813 2.109.375
441.2 = 791 97.656 (390.625 × 25%)

An 5 ... An 8
6811 = 2813 1.582.031
441.2 = 791 229.492 (917.969 × 25%)

Se înregistrează scoaterea din evidență a utilajului amortizat integral, pe baza Procesului verbal de scoatere din funcțiune:

2813 = 2131 20.000.000 (valoare de intrare)

➢ Observăm că în primii 3 ani de folosință se înregistrează o amortizare degresivă (fiscală) mai mare decât amortizarea lineară (medie, economică sau contabilă – constantă), determinând o diminuare corespunzătoare a profitului (cu contravaloarea impozitului pe profit amânat înregistrat) și implicit o diminuare a impozitului pe profit curent.

Începând cu anul 4 și până la expirarea duratei de folosință, se înregistrează o amortizare degresivă (fiscală) mai mică decât cea lineară (economică), determinând creșterea profitului (cu contravaloarea impozitului pe profit amânat diminuat) și implicit o creștere a impozitului pe profit curent.

Deci, amortizarea degresivă AD_1 permite amânarea la plată a impozitului pe profit, prin intermediul amortizărilor derogatorii înregistrate ca impozit pe profit amânat.

a.2. Varianta AD_2 (cu influența uzurii morale).

Se înregistrează amortizarea anuală pe o durată mai mică decât durata de folosință.

Se recalculează cota lineară:

$$c_1 = \frac{1}{D} \cdot 100 = \frac{100}{8} = 12,5\ \%$$

Se calculează cota degresivă (durată între 5 – 10 ani):

$$c_d = c_1 \times coef.\ = 12,5\ \% \times 2 = 25\ \%$$

Se determină durata lineară recalculată:

$$d_1 = \frac{1}{c_d} \cdot 100 = \frac{100}{25\ \%} = 4 \text{ ani}$$

Se determină durata de înregistrare a amortizării:

$D - d_1 = 8$ ani $- 4$ ani $= 4$ ani

➢ Deci amortizarea se va înregistra în 4 ani, din care:

{ Ø ani în regim degresiv
{ 4 ani în regim linear: $\frac{20.000.000}{4} = 5.000.000$ lei/an

Se întocmește planul de amortizare degresivă AD_2:

Ani utilizare		Valoare de amortizat	Cotă degresivă	Amortizare degresivă AD_1	Valoare rămasă
1	liniar	20.000.000	-	5.000.000	15.000.000
2		15.000.000	-	5.000.000	10.000.000
3		10.000.000	-	5.000.000	5.000.000
4		5.000.000	-	5.000.000	-
TOTAL		x	-	20.000.000	X

Întrucât amortizarea degresivă AD_2, coincide cu cea liniară (constantă), nu se calculează amortizări derogatorii și nu se înregistrează impozit pe profit amânat (amortizarea fiscală și cea economică coincid în acest caz).

Se înregistrează amortizarea anuală:

An 1 ... An 4: 6811 = 2813 5.000.000

Se înregistrează scoaterea din evidență a utilajului amortizat integral după 4 ani, deși durata de folosință era de 8 ani (rezerva din 4 ani, reprezentând influența uzurii morale, permite înlocuirea mai rapidă a utilajului, pentru a nu rămâne în urmă din punctul de vedere al performanțelor tehnice)

2813 = 2131 20.000.000 (valoare de intrare)

➢ Utilajul se poate menține în funcțiune până în anul 8, fără însă a mai înregistra amortizarea.

b) Amortizare accelerată:

- amortizarea se înregistrează pe toată durata de folosință de 8 ani;
- se întocmește planul de amortizare accelerată, utilizând pentru primul an o cotă accelerată: $c_a = 50\%$.

Ani utilizare		Valoare de amortizat	Cotă accelerată	Amortizare accelerată	Valoare rămasă
1 accelerat		20.000.000	50%	10.000.000	10.000.000
2	liniar	10.000.000	-	1.428.571	8.571.429
3		8.571.429	-	1.428.571	7.142.858
4		7.142.858	-	1.428.571	5.714.287
5		5.714.287	-	1.428.571	4.285.716
6		4.285.716	-	1.428.571	2.857.145
7		2.857.145	-	1.428.571	1.428.574
8		1.428.574	-	1.428.574	-
TOTAL		x	-	20.000.000	x

Se calculează amortizarea derogatorie (suplimentară):

Accelerată	Amortizare accelerată	Amortizare lineară (20.000.000/8 ani)	Amortizare suplimentară (+/-)
1	10.000.000	2.500.000	+ 7.500.000
2	1.428.571	2.500.000	- 1.071.429
3	1.428.571	2.500.000	- 1.071.429
4	1.428.571	2.500.000	- 1.071.429
5	1.428.571	2.500.000	- 1.071.429
6	1.428.571	2.500.000	- 1.071.429
7	1.428.571	2.500.000	- 1.071.429
8	1.428.574	2.500.000	- 1.071.426
TOTAL	20.000.000	20.000.000	-

Pe durata celor 8 ani, amortizările derogatorii se anulează:

An 1: {6811 = 2813 10.000.000
{691.2 = 441.2 1.875.000 (7.500.000 × 25%)

An 2 ... An 8: {6811 = 2813 1.428.571
{441.2 = 791 267.857 (1.071.429 × 25%)

➢ Se constată că în primul an de folosință, amortizarea fiscală (accelerată) este foarte mare în raport cu cea lineară (economică), determinând înregistrarea unei datorii privind impozitul pe profit amânat.

În următorii ani, amortizarea fiscală este mai mică decât cea lineară, determinând înregistrarea unei creanțe privind impozitul pe profit amânat.

Se înregistrează scoaterea din evidență a utilajului amortizat integral:

2813 = 2131 20.000.000 (valoare de intrare).

15 Se înregistrează achiziționarea mijlocului de transport, pe bază de NIR:

%	= 404	26.180.000
2133		22.000.000
4426		4.180.000

Se calculează cota lineară:

$$c_l = \frac{1}{D} \cdot 100 = \frac{100}{11} = 9{,}1\%$$

Se calculează cota degresivă (durată peste 10 ani):

$$c_d = c_l \times \text{coef.} = 9{,}1\% \times 2{,}5 = 22{,}7\%$$

Se determină durata lineară recalculată:

$$d_l = \frac{1}{c_d} \cdot 100 = \frac{100}{22{,}7\%} = 4 \text{ ani}$$

Se determină durata de înregistrare a amortizării:

D – d_l = 11 ani – 4 ani = 7 ani,

din care { 3 ani degresiv
4 ani linear

Se întocmește planul de amortizare degresivă AD_2:

Ani utilizare		Valoare de amortizat	Cotă degresivă	Amortizare degresivă AD_2	Valoare rămasă
1	degresiv	22.000.000	22,7%	4.994.000	17.006.000
2		17.006.000	22,7%	3.860.360	13.145.640
3		13.145.640	22,7%	2.984.060	10.161.580
4	linear	10.161.580	–	2.540.395	7.621.185
5		7.621.185	–	2.540.395	5.080.790
6		5.080.790	–	2.540.395	2.540.395
7		2.540.395	–	2.540.395	–
TOTAL		×	–	22.000.000	×

Se calculează amortizarea derogatorie (suplimentară):

Ani utilizare	Amortizare degresivă AD_2	Amortizare lineară (22.000.000/7 ani)	Amortizare suplimentară (+/-)
1	4.994.000	3.142.857	+ 1.851.143
2	3.860.360	3.142.857	+ 717.503
3	2.984.060	3.142.857	– 158.797
4	2.540.395	3.142.857	– 602.462
5	2.540.395	3.142.857	– 602.462
6	2.540.395	3.142.857	– 602.462
7	2.540.395	3.142.857	– 602.462
TOTAL	22.000.000	22.000.000	–

Vom avea:

An 1: { 6811 = 2813 4.994.000
691.2 = 441.2 462.786 (1.851.143 × 25%)

An 2: { 6811 = 2813 3. 860.360
691.2 = 441.2 179.376 (717.503 × 25%)

An 3: { 6811 = 2813 2.984.060
441.2 = 791 39.700 (158.797 × 25%)

An 4 ... An 7 { 6811 = 2813 2.540.395
441.2 = 791 150.615 (602.462 × 25%)

Se scoate din evidență mijlocul de transport după numai 7 ani (în loc de 11 ani), rezerva din 4 ani reprezentând influența uzurii morale:

2813 = 2133 22.000.000 (valoare de intrare)

16 Se înregistrează achiziționarea cu factură a clădirii, mobilierului și fondului comercial (pe bază de NIR):

%	= 404	38.080.000
212		20.000.000
214		8.000.000
207.1		4.000.000
4426		6.080.000 (32.000.000 x 19%)

Se înregistrează timp de 8 ani, amortizarea clădirii şi mobilierului:

An 1 ... An 8 { 6811 = 2812 2.000.000 (20.000.000/10 ani)
6811 = 2814 800.000 (8.000.000/10 ani)

Se înregistrează vânzarea cu factură a imobilizărilor:

An 9: 461 = % 17.850.000 (8 mil. + 2 mil. + 5 mil.)
7583 15.000.000
4427 2.850.000

Se înregistrează scoaterea din evidenţă prin vânzare:

- clădire:

% = 212 20.000.000 (valoare de intrare)
2811 16.000.000 (2.000.000 x 8 ani)
6583 4.000.000 (valoare rămasă)

mobilier:

% = 214 8.000.000 (valoare de intrare)
2814 6.400.000 (800.000 x 8 ani)
6583 1.600.000 (valoare rămasă)

Fondul comercial (nu s-a amortizat):

6583= 207.1 4.000.000

17 Se înregistrează achiziţionarea construcţiei neterminate, cu NIR:

% = 404 17.850.000
231.1 15.000.000
4426 2.850.000

Se înregistrează finalizarea construcţiei, pe bază de Proces verbal de dare în folosinţă:

212 = % 20.000.000 (valoare intrare)
231.1 15.000.000
722 5.000.000

Se înregistrează amortizarea lineară, din momentul finalizării:

An 1 ... An 8: 6811 = 2812 2.500.000 (20.000.000/8 ani)

Se înregistrează scoaterea din evidenţă a construcţiei amortizate integral, pe bază de Proces – verbal de scoatere din funcţiune:

2812 = 212 20.000.000

18 Se înregistrează cumpărarea titlurilor de participare cu plată imediată, conform chitanţei de casă:

261 = 5311 5.000.000

Se înregistrează dividendele de primit:

461 = 761 6.000.000

Se înregistrează încasarea dividendelor, cu ordin de plată:

5121 = 461 6.000.000

Se înregistrează vânzarea de titluri cu încasare imediată, conform extrasului de cont:

5121 = 7583 3.000.000

Se înregistrează scoaterea din evidenţă a titlurilor vândute:

6583 = 261 2.000.000 (valoare de intrare)

19 Se înregistrează cumpărarea titlurilor de participare în afara grupului, cu plată ulterioară:

262 = 269.2 3.000.000

Se înregistrează plata titlurilor cu ordin de plată:

269.2 = 5121 3.000.000

Se înregistrează încasarea dividendelor aferente, cu ordin de plată:

5121 = 762 4.000.000

Se înregistrează diferenţele de reevaluare:

262 = 105.8 500.000

Se înregistrează vânzarea titlurilor cu încasare ulterioară:

461 = 7583 5.000.000

Se înregistrează încasarea contravalorii titlurilor prin casierie, cu chitanţă de casă:

5311 = 461 5.000.000

Se înregistrează scoaterea din evidenţă prin vânzare, a titlurilor de portofoliu:

6583 = 262 3.500.000 (3.000.000 + 500.000)
↳ valoare de intrare ↳ rezerve din reevaluare

Se înregistrează trecerea rezervelor din reevaluare asupra rezultatului reportat:

105.8 = 117.5 500.000

20 Se înregistrează suma datorată de filiale (acordarea împrumutului), conform extrasului de cont:

2671 = 5121 21.000.000

Se determină anuitatea constantă:

$$A_c = \frac{C \times d}{1-(1+d)^{-n}} = \frac{21.000.000 \times 10\%}{1-(1+0{,}1)^{-3}} = \frac{2.100.000}{0{,}2487} = 8.443.900 \text{ lei/an}$$

Se întocmeşte planul de încasare:

Ani încasare	Creanţă de încasat	A_C	Dobânda 10%	Rata	Rămas de încasat
1	21.000.000	8.443.900	2.100.000	6.343.900	14.656.100
2	14.656.100	8.443.900	1.465.610	6.978.290	7.677.810
3	7.677.810	8.443.900	766.090	7.677.810	–
TOTAL	×	25.331.700	4.331.700	21.000.000	×

Se înregistrează încasarea dobânzilor şi ratelor anuale, conform tabelului:

An 1: 2672 = 763 2.100.000
5121 = % 8.443.900
2672 2.100.000
2671 6.343.900

An 2: 2672 = 763 1.465.610
5121 = % 8.443.900
2672 1.465.610
2671 6.978.290

An 3: 2672 = 763 766.090
5121 = % 8.443.900
2672 766.090
2671 7.677.810

21 Se înregistrează acordarea împrumutului pe termen mediu, conform extrasului de cont în devize:

2673 = 5124 306.000.000 (10.000 $ x 30.500 lei/$)

Se determină rata constantă în devize:

$$R_C = \frac{C}{n} = \frac{10.000\ \$}{4 \text{ ani}} = 2.500\ \$/\text{an}$$

Se întocmeşte planul de încasare în devize:

– $ –

Ani încasare	Creanţă de încasat	A_V	Dobânda 20%	Rata	Rămas de încasat
1	10.000	4.500	2.000	2.500	7.500
2	7.500	4.000	1.500	2.500	5.000
3	5.000	3.500	1.000	2.500	2.500

4	2.500	3.000	500	2.500	–
TOTAL	×	15.000	5.000	10.000	×

Se înregistrează încasarea anuală a dobânzilor şi ratelor conform tabelului:

An 1: Se înregistrează încasarea dobânzii de 2.000 $ la cursul de 30.600 lei/$, conform extrasului de cont:

2674 = 763 61.200.000 (2.000 $ x 30.600 lei/$)
5124 = 2674 61.200.000

Se înregistrează încasarea ratei de 2.500 $, ştiind cursul iniţial de 30.500 lei/$ şi cursul la încasare de 30.600 lei/$:

5124 = % 76.500.000 (2.500 $ x 30.600 lei/$)
2673 76.250.000 (2.500 $ x 30.500 lei/$)
765 250.000 (2.500 $ x 100 lei/$)

Se înregistrează la 31 decembrie rezerve din conversie activ, prin scăderea cursului de la 30.500 lei/$ la 30.300 lei/$:

107 = 2673 1.500.000 (7.500 $ x 200 lei/$)

An 2: Se înregistrează încasarea dobânzii de 1.500 $ la cursul de 30.400 lei/$:

2674 = 763 45.600.000 (1.500 $ x 30.400 lei/$)
5124 = 2674 45.600.000

Se înregistrează încasarea ratei de 2.500 $, ştiind cursul iniţial de 30.500 lei/$ şi cursul la încasare de 30.400 lei/$:

% = 2673 76.250.000 (2.500 $ x 30.500 lei/$)
5124 76.000.000 (2.500 $ x 30.400 lei/$)
665 250.000 (2.500 $ x 100 lei/$)

Se înregistrează la 31 decembrie, rezerve din conversie activ, prin scăderea cursului de la 30.500 lei/$ la 30.200 lei/$:

107 = 2673 1.500.000 (5.000 $ x 300 lei/$)

An 3: Se înregistrează încasarea dobânzii de 1.000 $ la cursul de 30.800 lei/$:

2674 = 763 30.800.000 (1.000 $ x 30.800 lei/$)
5124 = 2674 30.800.000

Se înregistrează încasarea ratei de 2.500 $, ştiind cursul iniţial de 30.500 lei/$ şi cursul la încasare de 30.800 lei/$:

5124 = % 77.000.000 (2.500 $ x 30.800 lei/$)
2673 76.250.000 (2.500 $ x 30.500 lei/$)
765 750.000 (2.500 $ x 300 lei/$)

Se înregistrează la 31 decembrie rezerve din conversie pasiv, prin creşterea cursului de la 30.500 lei/$, la 30.600 lei/$:

2673 = 107 250.000 (2.500 $ × 100 lei/$)

An 4: Se înregistrează încasarea dobânzii de 500 $ la cursul de 30.400 lei/$:

2674 = 763 15.200.000 (500 $ × 30.400 lei/$)

5124 = 2674 15.200.000

Se înregistrează încasarea ratei de 2.500 $, ştiind cursul iniţial de 30.500 lei/$ şi cursul la încasare de 30.400 lei/$:

%	= 2673	76.250.000	(2.500 $ × 30.500 lei/$)
5124		76.000.000	(2.500 $ × 30.400 lei/$)
665		250.000	(2.500 $ × 100 lei/$)

22 Se înregistrează depunerea garanţiei în contul furnizorului, conform extrasului de cont:

2678 = 5121 5.000.000

Se înregistrează încasarea ulterioară a garanţiei restituite de furnizor, conform extrasului de cont:

5121 = 2678 5.000.000

23 Se înregistrează acordarea împrumutului pe termen lung, conform extrasului de cont:

2673 = 5121 15.000.000

Se calculează rata constantă:

$$R_C = \frac{C}{n} = \frac{15.000.000}{5} = 3.000.000 \text{ lei/an}$$

Se întocmeşte planul de încasare:

Ani Încasare	Creanţă de încasat	A_V	Dobânda 20%	Rata	Rămas de încasat
1	15.000.000	6.000.000	3.000.000	3.000.000	12.000.000
2	12.000.000	5.400.000	2.400.000	3.000.000	9.000.000
3	9.000.000	4.800.000	1.800.000	3.000.000	6.000.000
4	6.000.000	4.200.000	1.200.000	3.000.000	6.000.000
5	3.000.000	3.600.000	600.000	3.000.000	3.000.000
TOTAL	×	24.000.000	9.000.000	15.000.000	–
					×

Anual, se înregistrează încasarea dobânzii şi ratei, conform extrasului de cont:

An 1:	2674 = 763	3.000.000	
	5121 = %	6.000.000	
	2674	3.000.000	
	2673	3.000.000	
An 2:	2674 = 763	2.400.000	
	5121 = %	5.400.000	
	2674	2.400.000	
	2673	3.000.000	
An 3:	2674 = 763	1.800.000	
	5121 = %	4.800.000	
	2674	1.800.000	
	2673	3.000.000	

An 4: Ratele începând cu acest an, nu se mai recuperează: 3.000.000 lei + 3.000.000 lei = 6.000.000 lei, înregistrându-se ca pierderi din creanţe imobilizate:

663 = 2673 6.000.000

24 Se înregistrează constituirea provizioanelor pentru deprecierea imobilizărilor, la sfârşitul exerciţiului, în cazurile în care valoarea de inventar < valoarea de înregistrare:

– pentru terenurile fără amenajări: 10.000.000 lei – 7.000.000 lei = 3.000.000 lei.

6813 = 291.1 3.000.000

– pentru imobilizările necorporale în curs avem valoarea de inventar > valoarea de înregistrare, deci nu se constituie provizion.

– pentru imobilizările corporale în curs: 27.000.000 lei – 25.000.000 lei = 2.000.000 lei

6813 = 293.1 2.000.000

– pentru titlurile de participare în cadrul grupului: 3.000.000 lei – 2.000.000 lei = 1.000.000 lei

6863 = 296.1 1.000.000

– pentru titlurile în afara grupului şi alte titluri, avem: valoarea de inventar > valoarea de înregistrare, deci nu se constituie provizion.

La sfârşitul exerciţiului următor, se înregistrează:

– pentru imobilizările financiare care se vând, provizionul rămas fără obiect se anulează:

296.1 = 7863 1.000.000

– pentru terenurile fără amenajări: 10.000.000 lei – 6.000.000 lei = 4.000.000 lei ⇒ întrucât deprecierea s-a accentuat față de provizionul constituit de 3.000.000 lei, se înregistrează suplimentarea provizionului cu 1.000.000 lei:

6813 = 291.1 1.000.000

– pentru imobilizările corporale în curs: 27.00.000 lei – 26.000.000 lei = 1.000.000 lei ⇒ întrucât deprecierea s-a diminuat, se înregistrează diminuarea provizionului anterior constituit, cu 1.000.000 lei:

293.1 = 7813 1.000.000

La sfârșitul a 2 exerciții financiare, se înregistrează:

– pentru imobilizările corporale în curs care se finalizează, provizionul rămas fără obiect se anulează:

293.1 = 7813 1.000.000 (2.000.000 – 1.000.000)
→ inițial → diminuat

– pentru terenurile fără amenajări unde se înregistrează valoare de inventar > valoarea de înregistrare, provizionul constituit se anulează:

291.1 = 7813 4.000.000 (3.000.000 + 1.000.000)
→ inițial → suplimentat

25 Leasing operațional

Societatea de leasing (locator)	Utilizator (locatar)
1. Se înregistrează cumpărarea utilajului pe bază de factură de la furnizorul intern, întocmind NIR: % = 404 35.700.000 2131 30.000.000 4426 5.700.000 – se înregistrează achitarea datoriei cu ordin de plată: 404 = 5121 35.700.000	1. –
2. Se predă utilajul în regim de leasing operațional, utilizatorului, în baza contractului de leasing.	2. Se primește utilajul în regim de leasing operațional, în baza contractului de leasing, înregistrând intrarea în evidență a utilajului în partidă simplă, la valoarea de plată: (5.000.000 lei+1.000.000 lei)×5 ani= = 30.000.000 lei 8036 (D) = 30.000.000

3. Anual, timp de 5 ani, se înregistrează: a) amortizarea utilajului în funcție de valoarea de intrare și durata de folosință: 30.000.000 / 6 = 5.000.000 lei/an 6811 = 2813 5.000.000 (total amortizare=5.000.000 lei×5 ani = = 25.000.000 lei) b) se facturează locatarului chiria (redevența) formată din: - rată= 30.000.000 / 6 = 5.000.000 lei/an	3. Anual, timp de 5 ani, se înregistrează: a)factura de chirie (rată + marja de profit), conform contractului: % = 401 7.140.000 612 6.000.000 4426 1.140.000 putând detalia: 612.1 "Cheltuieli cu redevențe aferente amortizării". 612.2 "Cheltuieli cu redevențe aferente marjei de profit". b) se achită contravaloarea facturii cu ordin de plată: 401 = 5121 7.140.000, concomitent cu creditarea contului 8036:
(egală cu amortizarea) - marjă profit = 5.000.000 × 20% = 1.000.000 lei/an	6.000.000 = 8036 (C) (total cheltuieli cu redevențe: 6.000.000 × 5 = 30.000.000 lei)
TOTAL redevență = 6.000.000 lei 411.1 = % 7.140.000 706 6.000.000 4427 1.140.000 putând detalia: 706.1 "Venituri din redevențe aferente amortizării" (5.000.000 lei) 706.2 "Venituri din redevențe aferente marjei de profit" (1.000.000 lei) c) se încasează contravaloarea facturii cu ordin de plată: 5121 = 411.1 7.140.000 (total venituri din redevențe: 6.000.000 lei × 5 ani = 30.000.000 lei)	După achitarea ultimei facturi, contul 8036 se soldează.
4. a) După 5 ani, se întocmește contract de vânzare-cumpărare și se facturează locatarului utilajul la valoare reziduală:	4. a) După 5 ani, în baza contractului de vânzare-cumpărare, se înregistrează factura la valoarea reziduală a utilajului:

461 = % 5.950.000
7583 5.000.000
4427 950.000

Se încasează contravaloarea facturii cu ordin de plată:

5121 = 461 5.950.000

Se înregistrează scoaterea din evidență a utilajului la valoare de intrare, ținând cont de valoarea amortizată și de valoarea rămasă:

% = 2131 30.000.000
2813 25.000.000
6583 5.000.000

b) După 5 ani, reprimește utilajul care se afla deja în evidență, iar în anul 6 înregistrează amortizarea (valorii reziduale):

6811 = 2813 5.000.000,

după care îl scoate din evidență la valoare de intrare:

2813 = 2131 30.000.000

% = 404 5.950.000
2131 5.000.000
4426 950.000

Se achită contravaloarea facturii cu ordin de plată:

404 = 5121 5.950.000

Se înregistrează preluarea amortizării înregistrate de locator, până la nivelul valorii de intrare:

2131 = 2813 25.000.000

Devenind proprietar, locatarul înregistrează amortizarea utilajului în anul 6 (aferentă valorii reziduale):

6811 = 2813 5.000.000, după care îl scoate din evidență la valoarea de intrare:

2813 = 2131 30.000.000

b) Înapoiază locatorului utilajul, fără a efectua nici o înregistrare.

• Dacă locatorul achiziționează utilajul din import, vom avea următoarele modificări:

Locator	Locatar
1. Se înregistrează achiziția din import, cu factură externă: 2131 = 404 30.000.000 (1.000 $ × 30.000 lei/$)	1. –
2. Se achită factura externă la curs mai mare, cu ordin de plată, din contul în devize:	2. –

% = 5124 30.800.000 (1.000 $ × 30.800 lei/$)
404 30.000.000 (1.000 $ × 30.000 lei/$)
665 800.000 (1.000 $ × 800 lei/$)

- Restul înregistrărilor sunt identice cu modelul anterior.

3. Înregistrările anuale sunt identice cu modelul anterior.

4. a) La expirarea contractului (după 5 ani), se înregistrează utilajul la valoare reziduală identic cu modelul anterior, și concomitent se înregistrează taxa vamală:

5.000.000 lei × 5% = 250.000 lei
↳ valoare reziduală

2131 = 446 250.000

Se achită taxa vamală cu ordin de plată:

446 = 5121 250.000

- Restul înregistrărilor sunt identice

• Dacă locatorul este persoană juridică străină cu sediul în străinătate, vom avea următoarele modificări în contabilitatea utilizatorului intern.

La locatar:

1) Anual, înregistrează factura de chirie de 140 $, o achită cu ordin de plată și de asemenea, plătește TVA deductibilă 19% și impozit pe redevențe de 28 $ (140 $ × 20%):

2)

An 1: 612 = 401 4.270.000 (140 $ × 30.500 lei/$)
4426 = 5121 811.300 (4.270.000 × 19%) → TVA deductibilă
401 = 446 854.000 (4.270.000 × 20%) → Impozit pe redevențe datorate de locator, dar plătit de locatar pentru evitarea dublei impuneri

446 = 5121 854.000 (28 $)
% = 5124 3.438.400 (112 $ × 30.700 lei/$)
401 3.416.000 (4.270.000 – 854.000)
↳ factură chirie ↳ impozit pe redevențe
665 22.400

An 2: 612 = 401 4.242.000 (140 $ × 30.300 lei/$)
4426 = 5121 805.980 (4.242.000 × 19%)

	401 = 446	848.400	(4.242.000 x 20%)
	446 = 5121	848.400	
	% = 5124	3.404.800	(112 $ x 30.400 lei/$)
	401	3.393.600	(4.242.000 – 848.400)
	665	11.200	
An 3:	612 = 401	4.270.000	(140 $ x 30.500 lei/$)
	4426 = 5121	811.300	(4.270.000 x 19%)
	401 = 446	854.000	(4.270.000 x 20%)
	446 = 5121	854.000	
	% = 5124	3.449.600	(112 $ x 30.800 lei/$)
	401	3.416.000	(4.270.000 – 854.000)
	665	33.600	
An 4:	612 = 401	4.298.000	(140 $ x 30.700 lei/$)
	4426 = 5121	816.620	(4.298.000 x 19%)
	401 = 446	859.600	(4.298.000 x 20%)
	446 = 5121	859.600	
	401 = %	3.438.400	(4.298.000 – 859.600)
	5124	3.427.200	(112 $ x 30.600 lei/$)
	765	11.200	
An 5:	612 = 401	4.312.000	(140 $ x 30.800 lei/$)
	4426 = 5121	819.280	(4.312.000 x 19%)
	401 = 446	862.400	(4.312.000 x 20%)
	446 = 5121	862.400	
	401 = %	3.449.600	(4.312.000 – 862.400)
	5124	3.438.400	(112 $ x 30.700 lei/$)
	765	11.200	

După 5 ani, dacă utilizatorul ridică opțiunea de transfer a dreptului de proprietate:

– se înregistrează utilajul la valoare reziduală de 300$, pe baza facturii – la cursul de înregistrare de 31.000 lei/$:

2131 = 404 9.300.000 (300 $ x 31.000 lei/$)

– se înregistrează și se achită cu ordin de plată, taxele vamale de 5%:

2131 = 446 465.000 (9.300.000 x 5%)
446 = 5121 465.000

– se achită în vamă, cu ordin de plată, TVA deductibilă aferentă de 19% (la valoarea reziduală + taxele vamale):

4426 = 5121 1.855.350 (9.765.000 x 19%)

– se achită cu ordin de plată factura reprezentând valoarea reziduală:

	404 = %	9.300.000	(300 $ x31.000 lei/$)
	5124	9.270.000	(300 $ x 30.900 lei/$)
	765	30.000	

26 Leasing financiar:

Se întocmește planul de amortizare financiară (anuități variabile), calculând rata constantă:

$$R_C = \frac{25.000.000 \text{ lei}}{5 \text{ ani}} = 5.000.000 \text{ lei/an}$$

Ani Rambursare	Împrumut de rambursat	A_V	Dobânda 15%	Rata	Rămas de rambursat
1	25.000.000	8.750.000	3.750.000	5.000.000	20.000.000
2	20.000.000	8.000.000	3.000.000	5.000.000	15.000.000
3	15.000.000	7.250.000	2.250.000	5.000.000	10.000.000
4	10.000.000	6.500.000	1.500.000	5.000.000	5.000.000
5	5.000.000	5.750.000	750.000	5.000.000	–
TOTAL	×	36.250.000	11.250.000	25.000.000	×

Locator

1. Se înregistrează cumpărarea cu factură de la furnizorul intern:

% = 404	29.750.000	
2133	25.000.000	
4426	4.750.000	

– se achită datoria cu ordin de plată:

404 = 5121 29.750.000

2. Se predă mijlocul de transport, în baza contractului de leasing:

2673 = 2133 25.000.000

și respectiv dobânda:

2674 = 472 11.250.000

8038 (D) = 36.250.000 (suma totală de încasat)

Locatar

1. –

2. Se primește mijlocul de transport în regim de leasing, pe bază de contract:

2133 = 167 25.000.000

și respectiv dobânda:

471 = 1687 11.250.000

8036 (D) = 36.250.000 (suma totală de plată)

3. Anual, timp de 5 ani, se înregistrează:

An 1: facturarea ratei și dobânzii conform tabelului:

411.1 =	%	10.412.500
	706	5.000.000
	2674	3.750.000
	4427	1.662.500
472 =	706	3.750.000

(dobânda aferentă trecută la venituri)

6588 = 2673 5.000.000

(diminuarea creanței cu rata aferentă)

Se încasează factura cu ordin de plată:

5121 = 411.1 10.412.500

Se creditează contul 8038 cu anuitatea:

8.750.000 = 8038 (C)

An 2:

411.1=	%	9.520.000
	706	5.000.000
	2674	3.000.000
	4427	1.520.000
472 =	706	3.000.000
6588 =	2673	5.000.000
5121 =	411.1	9.520.000

8.000.000 = 8038 (C)

An 3:

411.1 =	%	8.627.500
	706	5.000.000
	2674	2.250.000
	4427	1.377.500
472 =	706	2.250.000
6588 =	2673	5.000.000
5121 =	411.1	8.627.500

7.250.000 = 8038 (C)

An 4:

411.1 =	%	7.735.000
	706	5.000.000

3. Anual se înregistrează amortizarea utilajului și factura de la locator:

An 1:

6811 = 2813 5.000.000

(25.000.000 lei/5 ani)

%	= 404	10.412.500
167		5.000.000
1687		3.750.000
4426		1.662.500
666 =	471	3.750.000

(dobânda aferentă trecută la cheltuieli)

Se plătește factura cu ordin de plată:

404 = 5121 10.412.500

Se creditează contul 8036 cu anuitatea:

8.750.000 = 8038 (C)

An 2: 6811 = 2813 5.000.000

%	= 404	9.520.000
167		5.000.000
1687		3.000.000
4426		1.520.000
666 =	471	3.000.000
404 =	5121	9.520.000

8.000.000 = 8036 (C)

An 3: 6811 = 2813 5.000.000

%	= 404	8.627.500
167		5.000.000
1687		2.250.000
4426		1.377.500
666 =	471	2.250.000
404 =	5121	8.627.500

7.250.000 = 8036 (C)

An 4: 6811 = 2813 5.000.000

%	= 404	7.735.000
167		5.000.000

	2674	1.500.000
	4427	1.235.000
472 =	706	1.500.000
6588 =	2673	5.000.000
5121 =	411.1	7.735.000

6.500.000 = 8038 (C)

An 5:

411.1 =	%	6.842.500
	706	5.000.000
	2674	750.000
	4427	1.092.500
472 =	706	750.000
6588 =	2673	5.000.000
5121 =	411.1	6.842.500

5.750.000 = 8038 (C)

4. După 5 ani, se întocmește contract de vânzare-cumpărare, transmițând dreptul de proprietate asupra utilizatorului

1687		1.500.000
4426		1.235.000
666 =	471	1.500.000
404 =	5121	7.735.000

6.500.000 = 8036 (C)

An 5: 6811 = 2813 5.000.000

%	= 404	6.842.500
167		5.000.000
1687		750.000
4426		1.092.500
666 =	471	750.000
404 =	5121	6.842.500

5.750.000 = 8036 (C)

4. După 5 ani, locatarul, devenind proprietarul mijlocului de transport în baza contractului de vânzare-cumpărare, scoate din evidență mijlocul de transport amortizat integral:

2813 = 2133 25.000.000

- Dacă locatorul achiziționează mijlocul de transport din import, modificările vor fi următoarele:

Locator	Locatar
1. Se înregistrează achiziția pe bază de factură externă: 2133 = 404 25.000.000 (814 $ × 30.700 lei/$)	1. –
2. Se achită factura cu ordin de plată, la curs mai mic: 404 = % 25.000.000 5124 24.700.000 765 300.000	2. –
3. Restul înregistrărilor sunt identice cu modelul anterior.	3. Înregistrările anuale sunt identice.

4. Se primește contractul de vânzare-cumpărare, devenind proprietar. Restul înregistrărilor sunt identice.

• Dacă locatorul este persoană juridică străină cu sediul în străinătate, locatarul va înregistra următoarele modificări, restul înregistrărilor fiind identice.

La utilizator:

1. Anual, factura externă de la locator cuprinzând rata și dobânda, conform planului de amortizare financiară:

– $ –

Ani rambursare	Împrumut de rambursat	Av	Dobânda 15%	Rata	Rămas de rambursat
1	814	285	122	163	651
2	651	261	98	163	488
3	488	236	73	163	325
4	325	212	49	163	162
5	162	186	24	162	–
TOTAL	×	1.366	552	814	×

$R_C = \frac{814}{5} \cong 163$ $/an.

An 1:	% = 404	8.721.000		
	167		4.987.800	(285 $ × 30.600 lei/$)
	1687		3.733.200	(163 $ × 30.600 lei/$)
	666 = 471	3.733.200		(122 $ × 30.600 lei/$)
	404 = 446	3.060.000		
	446 = 5121	3.060.000		(100 $ × 30.600 lei/$)
	4426 = 5121	1.656.990		
	404 = %	5.661.000		(8.721.000 × 19%)
	5124		5.642.500	(185 $ × 30.600 lei/$)
	765		18.500	(185 $ × 30.500 lei/$)
An 2:	% = 404	8.012.700		
	167		5.004.100	(261 $ × 30.700 lei/$)
	1687		3.008.600	(163 $ × 30.700 lei/$)
	666 = 471	3.008.600		(98 $ × 30.700 lei/$)
	404 = 446	3.070.000		
	446 = 5121	3.070.000		(100 $ × 30.700 lei/$)
	4426 = 5121	1.522.413		

	% = 5124	4.958.800		(161 $ × 30.800 lei/$)
	404		4.942.700	(161 $ × 30.700 lei/$)
	665		16.100	
An 3:	% = 404	7.245.200		
	167		5.004.100	(236 $ × 30.700 lei/$)
	1687		2.241.100	(163 $ × 30.700 lei/$)
	666 = 471	2.241.100		(73 $ × 30.700 lei/$)
	404 = 446	3.070.000		
	446 = 5121	3.070.000		(100 $ × 30.700 lei/$)
	4426 = 5121	1.376.588		
	404 = %	4.175.200		(7.245.200 × 19%)
	5124		4.161.600	(136 $ × 30.700 lei/$)
	765		13.600	(136 $ × 30.600 lei/$)
An 4:	% = 404	6.550.800		
	167		5.036.700	(212 $ × 30.900 lei/$)
	1687		1.514.100	(163 $ × 30.900 lei/$)
	666 = 471	1.514.100		(49 $ × 30.900 lei/$)
	404 = 446	3.090.000		
	446 = 5121	3.090.000		(100 $ × 30.900 lei/$)
	4426 = 5121	1.244.652		
	404 = %	3.460.800		(6.550.800 × 19%)
	5124		3.449.600	(112 $ × 30.900 lei/$)
	765		11.200	(112 $ × 30.800 lei/$)
An 5:	% = 404	5.691.600		
	167		4.987.800	(186 $ × 30.600 lei/$)
	1687		734.400	(163 $ × 30.600 lei/$)
	666 = 471	734.400		(24 $ × 30.600 lei/$)
	404 = 446	3.060.000		
	446 = 5121	3.060.000		(100 $ × 30.600 lei/$)
	4426 = 5121	1.081.404		
	% = 5124	2.657.400		(5.691.600 × 19%)
	404		2.631.600	(86 $ × 30.900 lei/$)
	665		25.800	(86 $ × 30.600 lei/$)

2.2 Probleme propuse

1. O societate comercială pe acțiuni efectuează la înființare cheltuieli de constituire prin casierie, în valoare de 3.000.000 lei, amortizabile în 5 ani, după care se scot din evidență.

2. Se aduc ca aport în natură la capitalul social următoarele imobilizări:
- un brevet la valoare de aport de 5.000.000 lei, amortizabil linear în 4 ani, după care se scoate din evidență;
- un teren fără amenajări la valoare de aport de 15.000.000 lei, care ulterior se reevaluează, înregistrând o rezervă din reevaluare de 2.000.000 lei, care se trece asupra rezultatului reportat.

3. Se realizează în producție proprie o amenajare de teren la cost de producție de 10.000.000 lei, din care 30% în primul an și 70% în anul 2.

Amenajarea este amortizabilă linear în 8 ani; după 4 ani se reevaluează, înregistrând o rezervă din reevaluare de 1.000.000 lei – se recalculează amortizarea.

După 6 ani se vinde cu factură terților la un preț de vânzare egal cu valoarea rămasă, TVA colectată 19% și se scoate din evidență. Rezerva din reevaluare se trece asupra rezultatului reportat.

4. Se cumpără cu factură de la furnizor un program informatic la cost de achiziție de 4.500.000 lei, TVA deductibilă 19%. Programul se amortizează linear în 3 ani, după care se scoate din evidență.

5. Se primește sub formă de împrumut pe termen lung o marcă de fabrică, în valoare de 8.000.000 lei, rată anuală a dobânzii – 12%; termen de rambursare 5 ani.

Anual se achită dobânda, iar la scadență se restituie marca.

6. Se cumpără cu factură de la furnizor un utilaj de lucru la cost de achiziție de 20.000.000 lei, TVA deductibilă 19%. Utilajul se amortizează degresiv prin metoda AD_1, pe o durată de 6 ani.

După 3 ani, se donează terților, înregistrând TVA colectată aferentă.

Comentați implicațiile fiscale.

7. Se înregistrează o subvenție pentru investiții de primit în valoare de 75.000.000 lei – care se încasează conform extrasului de cont.

Subvenția se utilizează pentru realizarea în producție proprie a unei construcții speciale – la cost de producție de 100.000.000 lei. Construcția se amortizează linear în 20 ani, concomitent cu trecerea subvenției la venituri, după care se scoate din evidență.

Comentați implicațiile fiscale.

8. Se primește prin donație un aparat de măsură în valoare actuală de 8.000.000 lei. Aparatul se amortizează linear în 4 ani, concomitent cu trecerea subvenției la venituri.

După 2 ani se reevaluează, înregistrând rezerve din reevaluare de 500.000 lei; se recalculează amortizarea.

După 3 ani, se constată lipsă la inventar, și se impută vinovatului la valoarea rămasă, recuperând suma prin casierie. Rezerva din reevaluare se trece asupra rezultatului reportat.

9. Se achită furnizorului din cont un avans de 5.000.000 lei, pentru cumpărarea unui mijloc de transport.

Se cumpără mijlocul de transport cu factură la cost de achiziție de 18.000.000 lei, TVA deductibilă 19%. Se achită din cont datoria către furnizor. Mijlocul de transport este amortizabil linear în 5 ani.

După 4 ani, se constată lipsă la inventar, neimputabilă, înregistrând TVA aferentă.

Comentați implicațiile fiscale.

10. Se realizează în producție proprie un utilaj de lucru la cost de producție de 30.000.000 lei, amortizabil degresiv prin metoda AD_2, cunoscând durata de funcționare de 12 ani. După 2 ani, utilajul se repară – înregistrând consum de piese de schimb de 3.000.000 lei și salarii de 5.000.000 lei.

După 3 ani, utilajul intră în conservare timp de 1 an, ocazie cu care se efectuează cheltuieli cu materiale consumabile de 1.000.000 lei și salarii de 2.000.000 lei

La data amortizării integrale, se recuperează amortizarea aferentă anului de conservare prin diminuarea capitalului social.

11. Se cumpără cu factură de la furnizor animale de tracțiune la cost de achiziție de 8.000.000 lei, TVA deductibilă 19%.

Animalele sunt amortizabile linear în 7 ani. După 5 ani se vând cu factură terților la preț de vânzare egal cu valoarea rămasă, TVA colectată 19% și se scot din evidență.

12. Se cumpără cu factură un utilaj la cost de achiziție de 25.000.000 lei, TVA deductibilă 19%, amortizabil linear în 6 ani. După 5 ani, utilajul se casează, înregistrând cheltuieli de casare prin casierie de 1.000.000 lei și piese de schimb recuperate din dezmembrare de 1.500.000 lei.

Se înregistrează amortizarea recuperărilor din dezmembrări, iar valoarea rămasă se eșalonează timp de 5 ani pe seama cheltuielilor cu amortizări.

Comentați implicațiile fiscale.

13. Se primește cu chirie pe 3 ani o plantație la valoarea de 50.000.000 lei. Anual, se înregistrează factura de chirie de la proprietar în valoare de 3.000.000 lei, TVA deductibilă 19% și se achită prin cont. La scadență se scoate din evidență plantația închiriată.

14. Se cumpără titluri de participare la cost de achiziție de 10.000.000 lei, cu plata imediată prin cont și alte titluri la cost de achiziție de 5.000.000 lei cu plata ulterioară prin casierie.

Se reevaluează alte titluri înregistrând rezerve din reevaluare de 500.000 lei.

La sfârșitul exercițiului se încasează prin cont dividende aferente de 6.000.000 lei, respectiv 3.000.000 lei.

Comentați implicațiile fiscale.

Ulterior, se vând cu factură 1/2 din titlurile de participare la preț de vânzare de 7.000.000 lei, cu încasare ulterioară prin cont.

Se vând 1/2 din celelalte titluri la preț de vânzare de 2.400.000 lei, cu încasare imediată prin casierie.

Titlurile imobilizate vândute se scot din evidență, iar rezerva din reevaluare se trece asupra rezultatului reportat.

15. Se înregistrează o sumă datorată de filiale în valoare de 40.000.000 lei, rată anuală a dobânzii 12%, termen de încasare 5 ani, prin anuități variabile.

Se încasează dobânda și rata anuală până în anul 4, inclusiv, după care creanța se înregistrează ca pierdere.

16. Se acordă din cont un împrumut pe termen mediu în valoare de 2.000 $ la cursul de înregistrare de 30.000 lei/$; rată anuală a dobânzii 20%, termen de încasare 3 ani, prin anuități constante.

Anual se încasează dobânda și rata la următoarele cursuri valutare:

An I: 30.200 lei/$; 31 dec. = 30.300 lei/$;

An II: 29.800 lei/$; 31 dec. = 29.900 lei/$;

An III: 29.500 lei/$; –

Se înregistrează la 31 decembrie rezervele din conversie aferente.

17. La sfârșitul exercițiului se constată cu ocazia inventarierii, următoarele valori de inventar, pentru imobilizările existente:

	valoare inventar	valoare înregistrare
- teren fără amenajări:	14.800.000	15.000.000
- alte titluri:	2.300.000	2.250.000

Se constituie, după caz, provizion pentru deprecierea imobilizărilor.

În anul următor, se constată pentru teren:

valoare inventar = 14.900.000; valoare înregistrare = 15.000.000, iar titlurile se vând. Provizionul se diminuează sau se anulează, după caz.

18. Se cumpără cu factură de la furnizor un utilaj la cost de achiziție de 50.000.000 lei, amortizabil linear în 5 ani. Utilajul se predă în regim de leasing operațional pe o durată de 4 ani la valoare de contract de 40.000.000 lei. Anual se facturează redevența, formată din: amortizare + marja locatorului de 30%, TVA deductibilă 19% și se încasează prin cont.

La expirarea contractului, se încheie contract de vânzare-cumpărare, transferându-se dreptul de proprietate asupra locatarului. Se facturează acestuia valoarea reziduală de 10.000.000 lei și se încasează prin cont. Să se înregistreze în paralel în contabilitatea locatorului și locatarului.

19. Se cumpără cu factură de la furnizor un mijloc de transport la cost de achiziție de 40.000.000 lei, TVA deductibilă 19%, amortizabil linear în 5 ani.

Mijlocul de transport se predă în regim de leasing financiar, pe o durată de 5 ani. Anual se încasează prin cont dobânda și rata – prin anuități variabile, cunoscând rata dobânzii de 10%.

La expirarea contractului de leasing, se încheie contract de vânzare-cumpărare, transferându-se dreptul de proprietate asupra locatarului.

Să se înregistreze în paralel în contabilitatea locatorului și locatarului.

Comentați din punct de vedere contabil și fiscal, avantajele și dezavantajele celor două forme de leasing.

CAPITOLUL III

APLICAȚII PRIVIND CONTABILITATEA STOCURILOR ȘI A PRODUCȚIEI ÎN CURS DE EXECUȚIE

Stocurile și producția în curs de execuție reprezintă mijloace economice ale întreprinderii (active circulante materiale), deci componente ale activului patrimonial.

Ele cuprind următoarele categorii:

1) **Materii prime** = participă la procesul de producție și se regăsesc în produsul finit;

2) **Materiale consumabile** (materiale auxiliare, combustibili, materiale de ambalat, piese de schimb, semințe, furaje, alte materiale consumabile) = ajută la procesul de producție, fără a se regăsi în produsul finit;

3) **Materiale de natura obiectelor de inventar** = au valoare de intrare mai mare de 8.000.000 lei și durată de folosință sub 1 an, sau valoare de intrare mai mică de 8.000.000 lei și durată de folosință peste 1 an;

4) **Producție în curs de execuție** = care nu a parcurs toate stadiile fluxului tehnologic;

5) **Produse** (produse finite, semifabricate, produse reziduale) = ce au parcurs procesul tehnologic, urmând a fi valorificate;

6) **Animale și păsări** = destinate valorificării;

7) **Mărfuri** = destinate vânzării ca atare în societățile cu profil de desfacere;

8) **Ambalaje** = destinate manipulării, transportului și păstrării stocurilor menționate.

9) **Stocuri aflate la terți** = date spre prelucrare sau păstrare pe perioadă determinată.

Toate categoriile de stocuri menționate se reflectă în bilanțul contabil prin posturi bilanțiere distincte (de activ).

Stocurile și producția în curs de execuție se reflectă în contabilitatea financiară cu ajutorul clasei de conturi nr. 3 din Planul General de Conturi:

Clasa 3 – Conturi de stocuri și producție în curs de execuție

30 Stocuri de materii și materiale
- 301 Materii prime
- 302 Materiale consumabile
  - 3021 Materiale auxiliare
  - 3022 Combustibili
  - 3023 Materiale pentru ambalat
  - 3024 Piese de schimb
  - 3025 Semințe și materiale de plantat
  - 3026 Furaje
  - 3028 Alte materiale consumabile
- 303 Materiale de natura obiectelor de inventar
- 308 Diferențe de preț la materii prime și materiale

33 Producția în curs de execuție
- 331 Produse în curs de execuție
- 332 Lucrări și servicii în curs de execuție

34 Produse
- 341 Semifabricate
- 345 Produse finite
- 346 Produse reziduale
- 348 Diferențe de preț la produse
  - 3481 Diferențe de preț la semifabricate
  - 3485 Diferențe de preț la produse finite
  - 3486 Diferențe de preț la produse reziduale

35 Stocuri aflate la terți
- 351 Materii și materiale aflate la terți
- 354 Produse aflate la terți
  - 3541 Semifabricate la terți
  - 3545 Produse finite la terți
  - 3546 Produse reziduale la terți
- 356 Animale aflate la terți
- 357 Mărfuri în custodie sau consignație la terți
- 358 Ambalaje aflate la terți

36 Animale
- 361 Animale și păsări

368 Diferențe de preț la animale și păsări

37 Mărfuri

371 Mărfuri

378 Diferențe de preț la mărfuri

38 Ambalaje

381 Ambalaje

388 Diferențe de preț la ambalaje

39 Provizioane pentru deprecierea stocurilor și producției în curs de execuție

391 Provizioane pentru deprecierea materiilor prime

392 Provizioane pentru deprecierea materialelor consumabile

3921 Provizioane pentru materiale consumabile

3922 Provizioane pentru materiale de natura obiectelor de inventar

393 Provizioane pentru deprecierea producției în curs de execuție

394 Provizioane pentru deprecierea produselor

3941 Provizioane pentru semifabricate

3945 Provizioane pentru produse finite

3946 Provizioane pentru produse reziduale

395 Provizioane pentru deprecierea stocurilor aflate la terți

3951 Provizioane pentru materii prime și materiale la terți

3952 Provizioane pentru semifabricate la terți

3953 Provizioane pentru produse finite la terți

3954 Provizioane pentru produse reziduale la terți

3956 Provizioane pentru animale la terți

3957 Provizioane pentru mărfuri la terți

3958 Provizioane pentru ambalaje la terți

396 Provizioane pentru deprecierea animalelor

397 Provizioane pentru deprecierea mărfurilor

398 Provizioane pentru deprecierea ambalajelor

Întrucât reflectă mijloace economice, conturile din clasa 3 sunt conturi de activ.

Ele se debitează la intrarea stocurilor în gestiune, se creditează la ieșirea stocurilor din gestiune, iar soldul debitor reflectă stocurile existente.

Excepție de la regula de activ, fac următoarele conturi:

➢ 378 "Diferențe de preț la mărfuri" – cont de pasiv (se creditează cu adaosul comercial aferent mărfurilor intrate în gestiune și se debitează cu adaosul comercial aferent mărfurilor ieșite din gestiune).

➢ 391; 392; 393; 394; 395; 396; 397; 398 "Provizioane pentru deprecierea stocurilor și producției în curs de execuție" – conturi de pasiv (se creditează la constituirea provizioanelor respective și se debitează la anularea provizioanelor rămase fără obiect).

- Stocurile cumpărate (materii prime, materiale consumabile, materiale de natura obiectelor de inventar, animale și păsări, mărfuri, ambalaje) se pot evalua:
  - la cost de producție efectiv;
  - la preț standard, cu înregistrarea distinctă a diferențelor de preț favorabile/nefavorabile dintre prețul standard și costul de achiziție efectiv;
  - la preț de factură, cu înregistrarea distinctă a cheltuielilor de transport-aprovizionare.
- Stocurile fabricate (produse, producție în curs de execuție, obiecte de inventar, animale și păsări, ambalaje) se pot evalua:
  - la cost de producție efectiv;
  - la preț standard (cu excepția producției în curs de execuție, care se evaluează numai la cost de producție efectiv), cu înregistrarea distinctă a diferențelor de preț favorabile/nefavorabile dintre prețul standard și costul de producție efectiv;

Metodele de contabilitate a stocurilor sunt:

- metoda inventarului permanent (obligatorie în unitățile mari și opțională în cele mijlocii și mici), care utilizează conturile de stocuri pe parcursul perioadei de gestiune, iar:

$$S_f = S_i + I - E$$

- metoda inventarului intermitent (numai în unitățile mijlocii și mici, opțional), care utilizează conturile de stocuri numai la începutul și la sfârșitul perioadei de gestiune (pentru anulare, respectiv înregistrare), iar:

$E = S_i + I - S_f$ (cu inventarierea obligatorie a stocului final)

3.1 Monografie rezolvată și comentată

1 O societate comercială cu profil de producție are pe stoc la data de 01 ianuarie a.c., 1.500 kg materie primă înregistrată la cost de achiziție de 2.000 lei/kg.

În timpul lunii, se produc următoarele mișcări:

- 07 ianuarie – intrare prin cumpărare de la furnizori, cu factură, 500 kg la preț de factură 1.800 lei/kg și cheltuieli de transport-aprovizionare facturate de 300.000 lei, TVA deductibilă 19%;
- 10 ianuarie – intrare prin cumpărare cu factură de la furnizori, 200 kg la preț de factură 2.500 lei/kg și cheltuieli de transport aprovizionare facturate de 250.000 lei, TVA deductibilă 19%;
- 20 ianuarie – ieșire din gestiune prin consum în producție, 2.000 kg;
- 22 ianuarie – intrare prin cumpărare cu factură de la furnizori, 350 kg la preț factură 3.000 lei/kg, cheltuieli de transport-aprovizionare facturate de 500.000 lei, TVA deductibilă 19%;
- 25 ianuarie – ieșire din gestiune prin donație către terți, 200 kg, cu înregistrarea TVA colectată aferentă;
- 31 ianuarie – se constată o lipsă la inventar de 100 kg, care se impută gestionarului la preț de imputație de 5.000 lei/kg, TVA colectată 19%. Se recuperează suma de la vinovat prin casierie.

a) Se înregistrează intrările și ieșirile din gestiune, la cost de achiziție, utilizând pentru evaluarea ieșirilor metodele: CMP al ultimei intrări, CMP global, FIFO și LIFO, comentând comparativ rezultatele; se determină și se evaluează stocul final de materie primă, în ipoteza inventarului permanent.

b) Aceeași problemă în ipoteza inventarului intermitent, considerând că stocul final de la punctul anterior s-a obținut din inventar.

c) Aceeași problemă, în ipoteza inventarului permanent, știind că societatea evaluează materia primă la prețul standard de 3.000 lei/kg, având stoc inițial în valoare de 4.500.000 lei (1.500 kg × 3.000 lei/kg), cu diferențe de preț aferente de 1.500.000 lei, favorabile.

d) Aceeași problemă, în ipoteza inventarului permanent, știind că societatea evaluează materia primă la preț de factură, având stoc inițial în valoare de 2.700.000lei (1.500 kg × 1.800 lei/kg), cu cheltuieli de transport-aprovizionare aferente de 300.000lei.

2 Societatea are pe stoc la 01 ianuarie a.c. piese de schimb, 3.000 buc, la cost de achiziție de 3.000 lei/buc

În timpul lunii se produc următoarele mișcări:

- 12 ianuarie – intrare în gestiune prin donație, 2.000 buc, la valoare actuală de 3.500 lei/buc;
- 15 ianuarie – ieșire din gestiune prin consum pentru reparații, 4.000 buc;
- 25 ianuarie – intrare în gestiune prin cumpărare cu factură de la furnizor, 5.000 buc, la preț de factură 2.800 lei/buc, cheltuieli de

transport-aprovizionare facturate de 3.000.000 lei, TVA deductibilă 19%;

- 31 ianuarie – se constată o lipsă la inventar, neimputabilă, de 1.000 buc, înregistrând TVA colectată aferentă lipsei.

a) Se înregistrează intrările și ieșirile din gestiune, la cost de achiziție, evaluând ieșirile prin metoda CMP al ultimei intrări.

Se determină și se evaluează stocul final de piese de schimb, în ipoteza inventarului permanent.

b) Aceeași problemă, în ipoteza inventarului intermitent, considerând că stocul final de la punctul anterior s-a determinat prin inventar.

c) Aceeași problemă, în ipoteza inventarului permanent, știind că societatea evaluează piesele de schimb la prețul standard de 2.900 lei/buc, având stoc inițial în valoare de 8.700.000 lei (3.000 buc × 2.900 lei/buc), cu diferențe de preț aferente de 300.000 lei, nefavorabile.

d) Aceeași problemă, în ipoteza inventarului permanent, știind că societatea evaluează piesele de schimb la preț de factură, având stoc inițial în valoare de 7.500.000lei (3.000 buc × 2.500 lei/buc), cu cheltuieli de transport-aprovizionare aferente de 1.500.000 lei – CMP al ultimei intrări.

3 Societatea are pe stoc la data de 01 ianuarie a.c., materiale de natura obiectelor de inventar, 500 buc, la cost de achiziție 800 lei/buc.

În timpul lunii se produc următoarele mișcări:

- 08 ianuarie – se cumpără cu factură de la furnizor, 1.000 buc, la preț de factură 1.300 lei/buc, cheltuieli de transport-aprovizionare facturate de 200.000 lei, TVA deductibilă 19%;
- 11 ianuarie – se cumpără cu factură de la furnizor, 3.000 buc, la preț de factură 1.000 lei/buc, cheltuieli de transport-aprovizionare facturate de 500.000 lei, TVA deductibilă 19%;
- 17 ianuarie – se dau în consum (în folosință) 3.500 buc obiecte de inventar, înregistrând uzura acestora;
- 23 ianuarie – se cumpără cu factură de la furnizor, 700 buc, la preț de factură 1.100 lei/buc, cheltuieli de transport-aprovizionare facturate de 155.000 lei, TVA deductibilă 19%;
- 27 ianuarie – se dau în folosință 1.500 buc obiecte de inventar, înregistrând uzura acestora.

Ulterior, cele 5.000 buc obiecte de inventar date în folosință se scot din evidență, fiind deteriorate.

a) Se înregistrează întrările și ieșirile din gestiune, la cost de achiziție, evaluând ieșirile prin metoda FIFO. Se determină și se evaluează stocul final de obiecte de inventar, în ipoteza inventarului permanent.

b) Aceeaşi problemă, în ipoteza inventarului permanent, ştiind că societatea evaluează obiectele de inventar la preţ standard de 1.200 lei/buc, având stoc iniţial în valoare de 600.000 lei (500 buc × 1.200 lei/buc), iar diferenţele de preţ aferente sunt de 200.000 lei, favorabile.

c) Aceeaşi problemă, în ipoteza inventarului permanent, ştiind că evaluarea se face la preţ de factură, având stoc iniţial în valoare de 350.000 lei (500 buc × 700 lei/buc), iar cheltuielile de transport-aprovizionare aferente sunt de 50.000 lei – FIFO.

4 O societate comercială cu profil de construcţii cumpără cu factură de la furnizor echipament de protecţie la cost de achiziţie de 2.000.000 lei, TVA deductibilă 19%.

Echipamentul se distribuie angajaţilor, care suportă 50% din contravaloarea acestuia.

Se înregistrează încasarea creanţei de la angajaţi prin casierie, constând din contravaloarea cotei de echipament şi TVA colectată aferentă.

5 O societate comercială cu profil de producţie înregistrează la data de 01 ianuarie a.c., stoc de produse finite, 1.000 buc, la cost de producţie efectiv de 3.000 lei/buc şi stoc de semifabricate de 500 buc, la cost de producţie efectiv de 1.000 lei/buc

În timpul lunii se înregistrează următoarele mişcări:

- 15 ianuarie – se realizează în producţie proprie:
  2.500 buc produse finite, la cost de producţie de 3.200 lei/buc;
  1.000 buc semifabricate, la cost producţie de 800 lei/buc
- 20 ianuarie – se realizează în producţie proprie:
  3.000 buc produse finite, la cost de producţie de 2.800 lei/buc;
  1.200 buc semifabricate, la cost de producţie de 1.100 lei/buc;
  500 buc produse reziduale, la cost de producţie de 300 lei/buc
- 23 ianuarie – se vând produse cu factură către client, astfel:
  4.500 buc produse finite, la preţ de vânzare de 5.000 lei/buc, TVA colectată 19%;
  1.700 buc semifabricate, la preţ de vânzare de 2.500 lei/buc, TVA colectată 19%,

şi se descarcă gestiunea de produsele vândute

- 25 ianuarie – se realizează în producţie proprie:
  500 buc semifabricate la cost de producţie de 1.200 lei/buc;
  300 buc produse reziduale la cost de producţie de 400 lei/buc

- 28 ianuarie – se vând 700 buc produse reziduale, cu factură către clienţi, la preţ de vânzare de 500 lei/buc, TVA colectată 19% şi se descarcă gestiunea de produsele reziduale vândute;
- 31 ianuarie
  - se constată lipsă în gestiunea de semifabricate de 400 buc, care se impută gestionarului la preţ de vânzare de 2.500 lei/buc, TVA colectată 19%; se recuperează suma prin casierie;
  - se constată plus în gestiunea de produse finite de 100 buc, care se înregistrează;
  - se înregistrează producţie neterminată la cost de producţie de 800.000 lei, care se reia la începutul lunii următoare.

a) Se înregistrează intrările şi ieşirile din gestiune, la cost de producţie, în ipoteza inventarului permanent, evaluând ieşirile prin metoda LIFO.

Se determină şi se evaluează stocurile finale.

b) Aceeaşi problemă în cazul inventarului intermitent, considerând că stocurile finale de la punctul anterior s-au determinat prin inventar.

c) Aceeaşi problemă, în ipoteza inventarului permanent, ştiind că societatea evaluează produsele la preţuri standard de 3.300 lei/buc pentru produse finite, 900 lei/buc pentru semifabricate şi 250 lei/buc pentru produse reziduale.

Astfel, stocurile iniţiale au următoarele valori:

- produse finite: 3.300.000 lei, cu diferenţe de preţ favorabile de 300.000 lei;
- semifabricate: 450.000 lei, cu diferenţe de preţ nefavorabile de 50.000 lei.

De asemenea, la sfârşitul lunii se determină costurile de producţie efective egale cu CMP global.

6 O societate comercială cu profil de desfacere cu ridicata, înregistrează în timpul lunii următoarele mişcări:

- 06 ianuarie – se cumpără marfă, cu factură de la furnizor, 5.000 buc, la cost de achiziţie 2.000 lei/buc şi ambalaje, 400 buc, la cost de achiziţie 500 lei/buc, TVA deductibilă 19%;
- 08 ianuarie – se cumpără marfă, cu factură de la furnizori, 3.000 buc la cost de achiziţie 2.500 lei/buc şi ambalaje200 buc la cost de achiziţie 700 lei/buc, TVA deductibilă 19%;
- 13 ianuarie – se vinde cu factură către magazine marfă, 4.000 buc la preţ de vânzare 6.000 lei/buc, împreună cu ambalaje 500 buc la preţ de vânzare 1.000 lei/buc, TVA colectată 19% şi se descarcă gestiunea de marfa şi ambalajele vândute;

- 20 ianuarie – se cumpără cu factură de la furnizor, marfă 2.000 buc la cost achiziție 3.000 lei/buc și ambalaje 600 buc la cost achiziție 800 lei/buc, TVA deductibilă 19%;
- 31 ianuarie – se constată o lipsă la inventar de 800 buc la marfă și 80 buc la ambalaje, reprezentând perisabilități, din care 10% admise, restul constituind depășiri.

a) Se înregistrează intrările și ieșirile din gestiune, la cost de achiziție, evaluând ieșirile prin metoda CMP al ultimei intrări.

Se determină și se evaluează stocurile finale de mărfuri și ambalaje.

b) Aceeași problemă în ipoteza inventarului intermitent, considerând că stocurile finale de la punctul a) s-au determinat prin inventar.

7 O societate comercială cu profil de desfacere cu ridicata are pe stoc la data de 01 ianuarie a.c., marfă evaluată la preț de vânzare cu ridicata, în valoare de 910.000 lei, cu adaos comercial aferent de 210.000 lei.

În timpul lunii se cumpără cu factură de la furnizor, marfă la cost de achiziție de 3.000.000 lei, TVA deductibilă 19%, societatea practicând un adaos comercial de 30%.

Se vinde cu factură către magazine, marfă la preț de vânzare cu ridicata de 2.000.000 lei, TVA colectată 19%.

Se donează terților marfă la preț de vânzare cu ridicata de 1.000.000 lei.

Se înregistrează o majorare de preț la mărfuri, respectiv a adaosului comercial de la 30% la 35%.

La sfârșitul lunii se descarcă gestiunea de mărfuri și se determină valoarea stocului final, precum și adaosul comercial aferent, comentând corelațiile dintre cele două valori.

8 O societate comercială cu profil de desfacere cu amănuntul are pe stoc la data de 01 ianuarie a.c. marfă evaluată la preț de vânzare cu amănuntul, în valoare de 1.547.000 lei, cu adaos comercial aferent de 300.000 lei și TVA neexigibilă aferentă de 247.000 lei.

În timpul lunii, se cumpără cu factură de la furnizor trei tipuri de marfă astfel:

- marfa A: 1.000 kg la cost de achiziție de 2.000 lei/kg;
- marfa B: 5.000 buc la cost de achiziție de 3.500 lei/buc;
- marfa C: 400 ml la cost de achiziție de 10.000 lei/ml.

} TVA deductibilă 19%

Adaosul comercial practicat este diferit astfel:

- pentru marfa A = 35%;
- pentru marfa B = 20%;

- pentru marfa C = 17%.

Se determină prețul de vânzare cu amănuntul pentru fiecare tip de marfă. Ulterior, pentru marfa A se înregistrează diminuare de preț, scăzând adaosul la 25%.

În timpul lunii, se vând mărfuri din cele 3 tipuri, cu numerar, în valoare totală de 30.000.000 lei, conform încasărilor.

Se descarcă gestiunea de marfa vândută și se determină valoarea stocului final la preț de vânzare cu amănuntul, adaosul comercial și TVA neexigibilă aferentă, comentând corelațiile dintre cele trei valori.

9 O societate comercială de desfacere cu ridicata cumpără marfă cu factură de la furnizor, constatând la recepție următoarele:

- valoare marfă la cost de achiziție înscrisă în factură = 10.000.000 lei, TVA deductibilă 19%;
- valoare marfă efectiv recepționată – la cost de achiziție = 11.000.000 lei.

Plusul la recepție se înregistrează în ipoteza că:

a) societatea acceptă plusul;
b) societatea respinge plusul.

10 O societate comercială de desfacere cu ridicata cumpără marfă cu factură de la furnizor – constatând la recepție următoarele:

- valoare marfă la cost de achiziție înscrisă în factură = 5.000.000 lei, TVA deductibilă 19%;
- valoare marfă comandată de societate la cost de achiziție de 4.000.000 lei.

Să se înregistreze în cazul când societatea respinge plusul necomandat.

11 Societatea cumpără marfă cu factură de la furnizor, constatând la recepție următoarele:

- valoare marfă la cost de achiziție, înscrisă în factură = 8.000.000 lei, TVA deductibilă 19%;
- valoare marfă efectiv recepționată, la cost de achiziție = 7.500.000 lei.

Minusul la recepție se înregistrează în ipoteza că:

a. Este soluționabil în momentul recepției:
   a.1. din vina furnizorului;
   a.2. din vina cărăușului / delegatului, căruia i se impută la preț de imputație de 650.000 lei, TVA colectată 19%, recuperând suma prin casierie;
   a.3. datorită perisabilităților pe timpul transportului și depozitării.

b. Nu este soluționabil în momentul recepției, dovedindu-se ulterior că se datorează cărăușului, căruia I se impută ca la punctul a.2.

12 a) Un magazin cu profil de consignație primește de la un deponent persoană fizică – marfă: 3 buc la preț deponent 1.000.000 lei/buc și 5 buc la preț deponent 500.000 lei/buc Se determină prețul de vânzare cu amănuntul pentru cele două tipuri de mărfuri, știind că magazinul practică un comision de 10%.

În timpul lunii se vând cu numerar 2 buc la preț deponent 1.000.000 lei/buc și 3 buc la preț deponent de 500.000 lei/buc

I se achită deponentului din casierie suma cuvenită, după reținerea și virarea din cont la bugetul statului, a impozitului pe venitul persoanei fizice de 10%.

b) Aceeași problemă, în cazul în care deponentul este persoană juridică plătitoare de TVA.

13 O societate comercială cu profil de producție vinde produsele finite realizate, prin magazinul propriu.

În timpul lunii, se realizează 2.000 buc produse finite la preț standard de 3.500 lei/buc

Produsele se transferă magazinului, pentru a fi vândute ca mărfuri, practicând un adaos comercial de 40%.

În timpul lunii se vând cu numerar mărfuri la preț de vânzare cu amănuntul de 9.000.000 lei și se descarcă gestiunea de marfa vândută.

La sfârșitul lunii se determină costul de producție efectiv al produselor finite realizate de 3.200 lei/buc și se înregistrează diferențele de preț aferente intrărilor și ieșirilor din gestiunea de produse finite.

14 Un depozit de ambalaje înregistrează în timpul lunii următoarele operații:

10 ianuarie – se cumpără cu factură de la furnizor 400 buc la preț de factură 1.000 lei/buc, cheltuieli de transport-aprovizionare facturate de 200.000 lei, TVA deductibilă 19%;

12 ianuarie – se cumpără cu factură de la furnizor 500 buc la preț de factură 800 lei/buc, cheltuieli de transport-aprovizionare 100.000 lei, TVA deductibilă 19%;

15 ianuarie – se vând cu factură către clienți, 300 buc la preț de vânzare de 2.000 lei/buc, TVA colectată 19% și se descarcă gestiunea de ambalajele vândute;

18 ianuarie – se cumpără cu factură de la furnizor 200 buc la preț de factură de 900 lei/buc, cheltuieli de transport facturate de 150.000 lei, TVA deductibilă 19%;

20 ianuarie – se vând cu factură către clienți 600 buc la preț de vânzare 1.800 lei/buc, TVA colectată 19% și se descarcă gestiunea de ambalajele vândute;

25 ianuarie – se cumpără cu factură de la furnizor 500 buc la preț de factură 1.100 lei/buc, cheltuieli de transport-aprovizionare facturate de 250.000 lei, TVA deductibilă 19%.

30 ianuarie – se constată o lipsă în gestiune de 100 buc, neimputabilă. Se înregistrează TVA colectată aferentă lipsei.

a) Se înregistrează intrările și ieșirile din gestiune, în ipoteza inventarului permanent, la cost de achiziție, evaluând ieșirile prin metoda CMP al ultimei intrări.

Se determină stocul și soldul final de ambalaje.

b) Aceeași problemă, în ipoteza inventarului intermitent, considerând că stocul final de la punctul anterior a fost determinat prin inventariere.

c) Aceeași problemă în cazul inventarului permanent, știind că depozitul evaluează ambalajele la prețul standard de 1.550 lei/buc

d) Aceeași problemă, în ipoteza inventarului permanent, pentru evaluarea ambalajelor la preț de factură.

15 O societate comercială are pe stoc la 01 ianuarie a.c. 200 buc ambalaje la cost de producție efectiv de 2.000 lei/buc

În timpul lunii, se înregistrează următoarele operații:

05 ianuarie – se realizează în producție proprie 500 lăzi la cost de producție de 1.800 lei/buc;

10 ianuarie – se vând cu factură către clienți 300 buc la preț de vânzare de 3.000 lei/buc, TVA colectată 19%;

15 ianuarie – se realizează în producție proprie 400 buc la cost de producție 1.900 lei/buc;

20 ianuarie – se vând 600 buc, cu factură către clienți, la preț de vânzare 2.100 lei/buc, TVA colectată 19%.

a) Se înregistrează intrările și ieșirile din gestiune la cost de producție, în ipoteza inventarului permanent, evaluând ieșirile prin metoda CMP global.

Se determină stocul și soldul final.

b) Aceeași problemă în cazul inventarului intermitent, considerând că stocul final de la punctul anterior, se determină prin inventariere.

c) Aceeași problemă, în ipoteza inventarului permanent, știind că societatea evaluează ambalajele la preț standard de 1.850 lei/buc și considerând

că la sfârșitul lunii s-a determinat un cost de producție efectiv egal cu CMP global de la punctul a). De asemenea, valoarea stocului inițial la preț standard este de 370.000 lei (200 buc × 1.850 lei/buc), iar diferențele de preț aferente sunt nefavorabile de 30.000 lei.

16 Societatea comercială trimite spre prelucrare terților 2.000 kg materie primă la cost de achiziție 1.000 lei/kg și 500 kg materiale auxiliare la cost de achiziție de 800 lei/kg.

Se înregistrează factura de prelucrare de la prestator, de 250.000 lei, TVA deductibilă 19% pentru materii prime, respectiv 100.000 lei, TVA deductibilă 19%, pentru materialele auxiliare.

Stocurile se reprimesc în gestiune la valoare inițială, recalculând costul de achiziție al materiilor prime și materialelor, în urma prelucrării.

Se trimit pentru remediere terților, 5.000 buc produse finite, la cost de producție de 3.000 lei/buc și 200 buc obiecte de inventar, la cost de achiziție de 500 lei/buc

Stocurile se reprimesc în gestiune la valoare inițială și se înregistrează factura de remediere de la prestator în valoare de 500.000 lei, TVA deductibilă 19% pentru produsele finite, respectiv 200.000 lei, TVA deductibilă 19% pentru obiectele de inventar. Se recalculează costurile unitare în urma remedierilor, sau se înregistrează pe cheltuieli, după caz.

Se primesc documentele de la furnizor pentru cumpărarea de mărfuri, 1.000 buc la cost de achiziție 10.000 lei/buc și ambalaje, 300 buc la cost de achiziție 1.500 lei/buc, TVA deductibilă 19%. Stocurile rămân în custodia furnizorului.

La expirarea termenului, se recepționează stocurile conform facturii anterior primite.

17 La sfârșitul exercițiului financiar, în urma inventarierii anuale, se constată următoarele valori de inventar pentru stocurile din gestiune:

	valoare inventar	valoare de înregistrare
- materii prime	4.500.000 lei	5.000.000 lei
- materiale consumabile	1.200.000 lei	1.000.000 lei
- materiale de natura obiectelor de inventar	150.000 lei	200.000 lei
- produse	2.000.000 lei	3.000.000 lei
- mărfuri	1.800.000 lei	1.500.000 lei
- ambalaje	500.000 lei	1.000.000 lei

Se constituie, după caz, provizioane pentru deprecierea stocurilor.
În anul următor, stocurile înregistrează următoarele valori:

	valoare inventar	valoare de înregistrare
- materii prime	4.300.000 lei	4.900.000 lei
- materiale de natura obiectelor de inventar	180.000 lei	200.000 lei

Produsele mărfurile și ambalajele se vând, iar materialele consumabile se consumă în producție.

După caz, provizioanele se suplimentează, se diminuează sau se anulează.

- După două exerciții financiare, materiile prime se consumă în producție, iar pentru materialele de natura obiectelor de inventar se constată o valoare de inventar de 210.000 lei, în raport cu valoarea de înregistrare de 200.000 lei.

Provizioanele se anulează, după caz.

Rezolvare

1 a) **Evaluare la cost de achiziție – inventar permanent**

Valoarea stocului inițial de materii prime la cost de achiziție efectiv:

S_{iD} 301 = 3.000.000 (1.500 kg × 2.000 lei/kg)

➢ 07.01 – Se înregistrează cumpărarea, întocmind NIR:

%	= 401	1.428.000	
301		1.200.000	(500 kg × 1.800 lei/kg) + 300.000 lei ⇒
4426		228.000	⇒ $ca_1 = \frac{1.200.000 \text{ lei}}{500 \text{ kg}} = 2.400$ lei/kg

➢ 10.01 – Se înregistrează cumpărarea, întocmind NIR:

%	= 401	892.500	
301		750.000	(200 kg × 2.500 lei/kg) + 250.000 lei ⇒
4426		142.500	⇒ $ca_2 = \frac{750.000 \text{ lei}}{200 \text{ kg}} = 3.750$ lei/kg

➢ 20.01 – Calculăm $CMP_1 = \frac{3.000.000 + 1.200.000 + 750.000}{1.500 \text{ kg} + 500 \text{ kg} + 200 \text{ kg}} =$

$= \frac{4.950.000 \text{ lei}}{2.200 \text{ kg}} = 2.250$ lei/kg

Deci: 2.000 kg × 2.250 lei/kg = 4.500.000 lei

Se înregistrează descărcarea gestiunii prin consum în producție, pe baza bonului de consum:

601 = 301 4.500.000

➢ 22.01 – Se înregistrează cumpărarea, întocmind NIR:

%	= 401	1.844.500	(350 kg × 3.000 lei/kg) + 500.000 lei ⇒
301		1.550.000	
4426		294.500	$\Rightarrow ca_3 = \frac{1.550.000 \text{ lei}}{350 \text{ kg}} = 4.430 \text{ lei/kg}$

➢ 25.01 – Calculăm $CMP_2 = \frac{(200 \text{ kg} \times CMP_1) + 1.550.000}{200 \text{ kg} + 350 \text{ kg}} =$

$= \frac{(200 \text{ kg} \times 2.250 \text{ lei/kg}) + 1.550.000}{550 \text{ kg}} = \frac{450.000 + 1.550.000}{550 \text{ kg}} = \frac{2.000.000}{550 \text{ kg}} =$

3.636 lei/kg

Deci: 200 kg × 3.636 lei/kg = 727.200 lei

Se înregistrează descărcarea gestiunii prin donație, pe baza Procesului verbal:

6582 = 301 727.200

Se înregistrează TVA colectată aferentă donației:

635 = 4427 138.168 (727.200 × 19%)

➢ 31.01 – Se înregistrează lipsa la inventar, evaluată tot la CMP_2 = 3.636 lei/kg, pe baza listelor de inventar:

Deci: 100 kg × 3.636 lei/kg = 363.600 lei

6588 = 301 363.600

Se înregistrează imputarea lipsei, în baza deciziei de imputație:

461	= %	595.000	(100 kg × 5.000 lei/kg)
	7588	500.000	
	4427	95.000	

Se înregistrează recuperarea sumei prin casierie, cu chitanță de casă:

5311 = 461 595.000

Se determină stocul și soldul final prin metoda CMP al ultimei intrări:

- stoc final = 1500 kg + 500 kg + 200 kg – 2000 kg + 350 kg – 200 kg – – 100 kg = 250 kg
- sold final, determinat prin evaluare la CMP_2: 250 kg × 3636 lei/kg = 909.000 lei/kg.

Sistematic:

D	301	C
S_{iD} = 3.000.000		
R_D = 3.500.000	R_C = 5.590.800	
S_{fD} = 909.200		

(250 kg × 3.636 lei/kg)

♦ **Dacă utilizăm metoda CMP global**, la data de 31 ian. – ieșirile se vor evalua la:

$CMP_g = \frac{3.000.000 + 3.500.000}{1.500 \text{ kg} + 1.050 \text{ kg}} = 2.549 \text{ lei/kg}$.

Vom avea:

- ieșirea din gestiune prin consum:

601 = 301 5.098.000 (2.000 kg × 2549 lei/kg)

- ieșirea din gestiune prin donație:

6582 = 301 509.800 (200 kg × 2549 lei/kg)

- se înregistrează TVA colectată aferentă donației:

635 = 4427 96.862 (509.800 × 19%)

- ieșirea din gestiune cu ocazia lipsei la inventar:

6588 = 301 254.900(100 kg × 2549 lei/kg)

(imputația se înregistrează identic)

➢ Se determină soldul final prin metoda GMP global (lunar):

- stoc final = 250 kg (independent de modalitatea de evaluare)
- sold final, determinat prin evaluare la CMP_g:

250 kg × 2549 lei/kg = 637.250 lei

Sistematic:

D	301	C
S_{iD} = 3.000.000		
R_D = 3.500.000	R_C = 5.862.700	
S_{fD} = 637.300		

(250 kg × 2.549 lei/kg)

♦ **Dacă utilizăm metoda FIFO,** vom avea:

➢ 20.01: Evaluăm ieșirea prin consum la costurile de achiziție ale primelor loturi intrate:

$$2.000 \text{ kg} = \begin{cases} 1.500 \text{ kg} \times 2.000 \text{ lei/kg} & = 3.000.000 \text{ lei } (S_i) \\ 500 \text{ kg} \times 2.400 \text{ lei/kg} & = 1.200.000 \text{ lei } (I) \\ \text{TOTAL} & = 4.200.000 \text{ lei} \end{cases}$$

Se înregistrează consumul:

601 = 301 4.200.000

➢ 25.01: Evaluăm ieşirea prin donaţie la costurile de achiziţie ale primelor loturi intrate:

200 kg ⇒ 200 kg × 3.750 lei/kg = 750.000 lei (II)

Se înregistrează donaţia:

6582 = 301 750.000

Se înregistrează TVA colectată aferentă donaţiei:

635 = 4427 142.500 (750.000 × 19%)

➢ 31.01: Se evaluează ieşirea prin lipsă la inventar la costurile de achiziţie ale primelor loturi intrate:

100 kg ⇒ 100 kg × 4.430 lei/kg = 443.000 lei (III)

Se înregistrează lipsa la inventar:

6588 = 301 443.000

(imputaţia se înregistrează identic cu punctul a)

➢ Se determină soldul final prin metoda FIFO:

- stoc final = 250 kg
- sold final evaluat la costul de achiziţie al celei de-a 3-a intrări:

250 kg × 4.430 lei/kg = 1.107.500 lei

Sistematic:

D	301	C
S_{iD} = 3.000.000		
R_D = 3.500.000	R_C = 5.393.000	
S_{fD} = 1.107.000		

(250 kg × 4.430 lei/kg)

♦ **Dacă utilizăm metoda LIFO**, vom avea:

➢ 20.01. Evaluăm ieşirea prin consum la costurile de achiziţie ale ultimilor loturi intrate:

$$2.000 \text{ kg} = \begin{cases} 200 \text{ kg} \times 3.750 \text{ lei/kg} = 750.000 \text{ lei (II)} \\ 500 \text{ kg} \times 2.400 \text{ lei/kg} = 1.200.000 \text{ lei (I)} \\ 1.300 \text{ kg} \times 2.000 \text{ lei/kg} = 2.600.000 \text{ } (S_I) \end{cases}$$

TOTAL = 4.550.000 lei

Se înregistrează ieşirea din gestiune prin consum:

601 = 301 4.550.000

➢ 25.01: evaluăm ieşirea prin donaţie la costurile de achiziţie ale ultimilor loturi intrate:

200 kg ⇒ 200 kg × 4.430 lei/kg = 886.000 lei (III)

Se înregistrează ieşirea prin donaţie:

6582 = 301 886.000

Se înregistrează TVA colectată aferentă donaţiei:

635 = 4427 168.340 (886.000 × 19%)

➢ 31 .01: evaluăm ieşirea prin lipsă în gestiune – la costurile de achiziţie ale ultimelor loturi intrate:

100 kg ⇒ 100 kg × 4.430 lei/kg = 443.000 lei (III)

Se înregistrează ieşirea prin lipsă în gestiune:

6588 = 301 443.000

(imputaţia se înregistrează identic)

➢ Se determină soldul final prin metoda LIFO:

- stoc final = 250 kg
- sold final evaluat astfel:

$$250 \text{ kg} - \begin{cases} 50 \text{ kg} \times 4.430 \text{ (III)} = 221.500 \text{ lei} \\ 200 \text{ kg} \times 2.000 \text{ } (S_I) = 400.000 \text{ lei} \end{cases}$$

= 621.500 lei

Sistematic:

D	301	C
S_{iD} = 3.000.000		
R_D = 3.500.000	R_C = 5.879.000	
S_{fD} = 621.000		

(200 kg × 2.000 lei/kg + 50 kg × 4.430 lei/kg)

• Constatăm că, prin metoda CMP, în ambele variante obţinem cheltuieli cu materii prime în sume apropiate (mai exacte cu prima variantă), în timp ce prin metodele FIFO şi LIFO – obţinem: subevaluarea cheltuielilor şi implicit supraevaluarea soldului final, respectiv supraevaluarea cheltuielilor şi implicit subevaluarea soldului final.

b) **Evaluarea la cost de achiziţie – inventar intermitent -**

Se înregistrează anularea stocului iniţial, în ipoteza că se va consuma în luna curentă:

601 = 301 3.000.000 (1.500 kg × 2.000 lei/kg)

Se înregistrează intrările în gestiune, direct pe cheltuieli, pe bază de NIR:

07.01:	%	= 401	1.428.000
	601		1.200.000
	4426		228.000
10.01:	%	= 401	892.500
	601		750.000
	4426		142.500
22.01:	%	= 401	1.844.500
	601		1.550.000
	4426		294.500

Ieşirile din timpul lunii nu se înregistrează.

La sfârşitul lunii, se înregistrează stocul final determinat prin inventar, în baza listelor de inventar, de 250 kg, evaluat la CMP global (lunar).

CMP_g = 2.549 lei/kg (determinat la punctul a)

Deci: 250 kg × 2.549 lei/kg = 637.300 lei

601 = 301 637.300

➢ Se determină ieşirile din lună, conform relaţiei:

$E = S_i + I - S_f$ = 3.000.000 + 3.500.000 + 637.300 =

= 5.862.700 lei (la cost de achiziţie)

În acest caz, ieşirile prin donaţii sau lipsuri la inventar nu se mai pot identifica, ele confundându-se cu consumul în procesul de producţie (dezavantaj).

Sistematic:

D	601	C
S_i = 3.000.000		
I = 3.500.000		
S_f = 637.300		
E = 5.862.700		

unde:

S_I = valoare stoc iniţial

I = valoare intrări

S_f = valoare stoc final

E = valoare ieşiri

c) **Evaluare la preţ standard – inventar permanent**

Valoarea stocului iniţial de materii prime la preţ standard:

S_{iD} 301 = 4.500.000 (1.500 kg × 3.000 lei/kg)

Valoarea diferenţelor de preţ aferente stocului iniţial:

S_{iD} 308 = 1.500.000 (favorabile, deci preţ standard > cost de achiziţie efectiv)

➢ 07.01: Se înregistrează intrarea la preţ standard, cu diferenţele de preţ aferente:

- valoare la preţ standard = 500 kg × 3.000 lei/kg = 1.500.000 lei
- valoare la cost de achiziţie efectiv = 500 kg × 2.400 lei/kg = 1.200.000 lei
- diferenţe de preţ favorabile = 300.000 lei (se vor înregistra în roşu)

%	= 401	1.428.000
301		1.500.000
308		300.000
4426		228.000

19%

➢ 10.01: Se înregistrează intrarea la preţ standard, cu diferenţele de preţ aferente:

- valoare la preţ standard = 200 kg × 3.000 lei/kg = 600.000 lei
- valoare la cost de achiziţie efectiv = 200 kg × 3.750 lei/kg = 750.000 lei
- diferenţe de preţ nefavorabile = 150.000 lei (se vor înregistra în negru)

%	= 401	892.500
301		600.000
308		150.000
4426		142.500

19%

➢ 20.01: Se înregistrează ieşirea din gestiune prin consum, la preţ standard:

601 = 301 6.000.00 (2.000 kg × 3.000 lei/kg)

➢ 22.01: Se înregistrează intrarea la preţ standard, cu diferenţele de preţ aferente:

- valoare la preţ standard = 350 kg × 3.000 lei/kg = 1.050.000 lei
- valoare la cost de achiziţie efectiv = 350 kg × 4.430 lei/kg = 1.550.000 lei
- diferenţe de preţ nefavorabile = 500.000 lei (se vor înregistra în negru)

%	= 401	1.844.500
301		1.050.000
308		500.000
4426		294.500

19%

➢ 25.01: Se înregistrează ieşirea prin donaţie la preţ standard:

6582 = 301 600.000 (200 kg × 3.000 lei/kg)

(TVA colectată aferentă se va calcula după determinarea costului efectiv al donaţiei, prin corecţia diferenţelor de preţ).

➢ 31.01: Se înregistrează ieşirea prin lipsă la inventar, la preţ standard:

6588 = 301 300.000 (100 kg × 3.000 lei/kg)

(înregistrarea imputației este identică cu punctul a).

➢ La sfârșitul lunii, se calculează și se repartizează diferențele de preț aferente ieșirilor din gestiune cu ajutorul coeficientului de repartizare k:

$$k_{308} = \frac{S_{iD}\ 308 + R_D\ 308}{\underbrace{S_{iD}\ 300 + R_D\ 300}_{\text{la pret standard}}} = \frac{\boxed{1.500.000} + 350.000}{4.500.000 + 3.150.000} = \frac{\boxed{1.150.000}}{7.650.000} = -0{,}1503$$

➢ Întrucât ieșirile din gestiune s-au înregistrat în conturi de cheltuieli diferite, aplicăm coeficientul asupra fiecărei ieșiri la preț standard.

Se înregistrează diferențele de preț aferente consumului:

(– 0,1503) × 6.000.000 = 901.800

601 = 308 901.800

Se înregistrează diferențele de preț aferente donației:

(-0,1503) × 600.000 = 90.180

6582 = 308 90.180

Se înregistrează TVA colectată aferentă donației:

(600.000 + 90.180) × 19% = 96.866 lei

↳ preț standard ↳ diferențe de preț

635 = 4427 96.866

Se înregistrează diferențele de preț aferente lipsei în gestiune:

(– 0,1503) × 300.000 = 45.090

6588 = 308 45.090

Astfel, cheltuielile vor reflecta valoarea ieșirilor la cost de achiziție efectiv (preț standard corectat cu diferențele de preț favorabile aferente ieșirilor):

- consum: 6.000.000 + 901.800 = 5.098.200 lei
- donație: 600.000 + 90.180 = 509.820 lei
- lipsă: 300.000 + 45.090 = 254.910 lei

➢ Se determină soldul final la preț standard și diferențele de preț aferente:

- stoc final = 250 kg
- sold final = 250 kg × 3.000 lei/kg = 750.000 lei

Sistematic:

D	301	C
S_{iD} = 4.500.000		
R_D = 3.15.000	R_C = 6.900.000	
S_{fD} = 750.000		

D	308	C
S_{iD} = 1.500.000		
R_D = 350.000	R_C = 1.037.070	
S_{fD} = 112.930		

(250 kg × 3.000 lei/kg) diferențe de preț aferente la preț standard

Cumulând cele 2 solduri finale, obținem valoarea stocului final la cost de achiziție efectiv:

750.000 + 112.930 = 637.070

Raportul: $\frac{\boxed{112.930}}{750.000} = -0{,}1505 \cong k$

d) **Evaluarea la preț de factură – inventar permanent**

Valoarea stocului inițial de materii prime la preț de factură:

S_{iD} 301 = 2.700.000 (1.500 kg × 1.800 lei/kg)

Valoarea cheltuielilor de transport – aprovizionare aferente stocului inițial:

S_{iD} 308 = 300.000

➢ 07.01: Se înregistrează intrarea la preț de factură, cu cheltuielile de transport – aprovizionare aferente:

% = 401	1.428.000	
301	900.000	→ (500 kg × 1.800 lei/kg)
308	300.000	19%
4426	228.000	

➢ 10.01: Se înregistrează intrarea la preț de factură, cu cheltuielile de transport – aprovizionare aferente:

% = 401	892.500	
301	500.000	→ (200 kg × 2.500 lei/kg)
308	250.000	19%
4426	142.500	

➢ 20.01: Se înregistrează consumul, evaluat prin CMP al ultimei intrări (utilizând prețul de factură):

$$CMP_1 = \frac{2.700.000 + 900.000 + 500.000}{1.500\ kg + 500\ kg + 200\ kg} = \frac{4.100.000}{2.200\ kg} = 1.864\ lei/kg$$

601 = 301 3.728.000 (2.000 kg × 1.864 lei/kg)

➢ 22.01:Se înregistrează intrarea la preț de factură, cu cheltuielile de transport – aprovizionare aferente:

% = 401	1.844.500	
301	1.050.000	→ (350 kg × 3.000 lei/kg)
308	500.000	19%
4426	294.500	

➢ 25.01: Se înregistrează donația, evaluată prin CMP al ultimei intrări (utilizând prețurile de factură):

$$CMP_2 = \frac{(200\ kg \times 1.864\ lei/kg) + 1.050.000}{200\ kg + 350\ kg} = \frac{1.422.800}{550\ kg} = 2.587\ lei/kg$$

6582 = 301 517.400 (200 kg × 2.587 lei/kg)

(TVA colectată aferentă o înregistrăm după determinarea costului de achiziție aferent donației).

➢ 31.01: Se înregistrează lipsa în gestiune, evaluată prin CMP al ultimei intrări (utilizând prețurile de factură) – respectiv tot la CMP_2 (anterior determinat):

6588 = 301 258.700 (100 kg × 2.587 lei/kg)

(înregistrarea imputației este identică cu punctul a)

➢ La sfârșitul lunii se calculează și se repartizează cheltuielile de transport – aprovizionare aferente ieșirilor din gestiune, cu ajutorul coeficientului de repartizare k:

$$k_{308} = \frac{S_{iD}\ 308 + R_D\ 308}{\underbrace{S_{iD}\ 300 + R_D\ 300}_{\text{la pret de factură}}} = \frac{300.000 + 1.050.000}{2.700.000 + 2.450.000} = \frac{1.350.000}{5.150.000} = 0,2621$$

• Întrucât ieșirile din gestiune s-au înregistrat prin conturi de cheltuieli diferite, vom aplica coeficientul k asupra fiecărei ieșiri la preț factură, determinând cheltuielile de transport – aprovizionare aferente ieșirilor din gestiune:

- se înregistrează cheltuielile de transport – aprovizionare aferente consumului:

0,2621 × 3.728.000 = 977.110

601 = 308 977.110

- se înregistrează cheltuielile de transport – aprovizionare aferente donației:

0,2621 × 517.400 = 135.610

6582 = 308 135.610

- se înregistrează TVA colectată aferentă donației:

(517.400 + 135.610) × 19% = 124.072

↳ preț factură ↳ cheltuieli de transport – aprovizionare

635 = 4427 124.072

- se înregistrează cheltuielile de transport – aprovizionare aferente lipsei în gestiune:

0,2621 × 258.700 = 67.805

6588 = 308 67.805

Astfel, cheltuielile vor reflecta valoarea ieșirilor la cost de achiziție efectiv (preț de factură cumulat cu cheltuielile de transport – aprovizionare aferente ieșirilor):

- consum: 3.728.000 + 977.110 = 4.705.110;
- donație: 517.400 + 135.610 = 653.010;
- lipsă: 258.700 + 67.805 = 326.505.

Se determină soldul final la preț de factură și diferențele de preț aferente:

- stoc final = 250 kg;
- sold final = 250 kg × 2.587 lei/kg = 646.750 lei evaluat prin CMP_2.

Sistematic:

D	301	C
S_{iD} = 2.700.000		
R_D = 2.450.000	R_C = 4.504.100	
S_{fD} = 645.900		

(250 kg × 2.587 lei/kg)
la preț de factură

D	308	C
S_{iD} = 300.000		
R_D = 1.050.000	R_C = 1.180.525	
S_{fD} = 169.475		

Cheltuieli de transport – aprovizionare aferente

Cumulând cele 2 solduri finale, obținem valoarea stocului final la cost de achiziție efectiv:

645.900 + 169.475 = 815.375

Raportul $\frac{169.475}{645.900} = 0,2623 \cong k$

♦ **Dacă utilizăm metoda CMP global** (cu prețuri de factură), la data de 31.01, ieșirile se vor evalua la:

$$CMP_g = \frac{2.700.000 + 2.450..000}{1.500\ kg + 1.050\ kg} = 2.020\ lei/kg$$

Vom avea:

- ieșirea din gestiune prin consum:

601 = 301 4.040.000 (2.000 kg × 2.020 lei/kg)

- ieșirea din gestiune prin donație:

6582 = 301 404.000 (200 kg × 2.020 lei/kg)

- ieșirea din gestiune prin lipsă la inventar:

6588 = 301 202.000 (100 kg × 2.020 lei/kg)

(înregistrarea imputației este identică cu punctul a)

➢ La sfârșitul lunii, se determină coeficientul de repartizare k = 0,2621 (identic cu punctul precedent) și se aplică asupra ieșirilor din gestiune la preț de factură:

- se înregistrează cheltuielile de transport – aprovizionare aferente consumului:

0,2621 × 4.040.000 = 1.058.884

601 = 308 1.058.884

- se înregistrează cheltuielile de transport – aprovizionare aferente donației:

0,2621 × 404.000 = 105.888

6582 = 308 105.888

- se înregistrează TVA colectată aferentă donației (la cost de achiziție efectiv):

(404.000 + 105.888) × 19% = 96.879

635 = 4427 96.879

- se înregistrează cheltuielile de transport – aprovizionare aferente lipsei în gestiune:

0,2621 × 202.000 = 52.944

6588 = 308 52.944

➢ Se determină soldul final la preț de factură și cheltuielile de transport – aprovizionare aferente în cazul CMP_g:

- stoc final = 250 kg
- stoc final la CMP_g = 250 kg × 2.020 lei/kg = 505.000 lei

Sistematic:

D	301	C
S_{iD} = 2.700.000		
R_D = 2.450.000	R_C = 4.646.000	
S_{fD} = 504.000		

(250 kg × 2.020 lei/kg) la preț de factură

D	308	C
S_{iD} = 300.000		
R_D = 1.050.000	R_C = 1.217.716	
S_{fD} = 132.284		

Cheltuieli de transport – aprovizionare aferente

Cumulând cele 2 solduri finale, obținem valoarea stocului final la cost de achiziție efectiv:

504.000 + 132.284 = 636.284

Raportul $\frac{132.284}{504.000} = 0,2624 \cong k$

♦ **Dacă utilizăm metoda FIFO**, vom avea:

➢ 20.01: evaluăm ieșirea prin consum la prețurile de factură ale primelor loturi intrate:

2.000 kg = { 1.500 kg × 1.800 lei/kg = 2.700.000 lei (S_i)
500 kg × 1.800 lei/kg = 900.000 lei (I_1)
TOTAL = 3.600.000 lei

Se înregistrează consumul:

601 = 301 3.600.000

➢ 25.01: evaluăm ieșirea prin donație la prețurile de factură ale primelor loturi intrate:

200 kg × 2.500 lei/kg = 500.000 (I_2)

Se înregistrează donația:

6582 = 301 500.000

➢ 31.01: evaluăm lipsa la inventar la prețurile de factură ale primelor loturi intrate:

100 kg × 3.000 lei/kg = 300.000 (I_3)

Se înregistrează lipsa la inventar:

6588 = 301 300.000

(imputația se înregistrează identic cu punctul a)

➢ La sfârșitul lunii, se calculează și se repartizează cheltuielile de transport – aprovizionare aferente ieșirilor la preț de factură, cu ajutorul coeficientului de repartizare k:

k = 0,2621 (calculat anterior)

Se înregistrează cheltuielile de transport – aprovizionare aferente consumului:

0,2621 × 3.600.000 = 943.560

601 = 308 943.560

Se înregistrează cheltuielile de transport – aprovizionare aferente donației:

0,2621 × 500.000 = 131.050

6582 = 308 131.050

Se înregistrează TVA colectată aferentă donației (la cost de achiziție efectiv):

(500.000 + 131.050) × 19% = 119.900

635 = 4427 119.900

Se înregistrează cheltuielile de transport – aprovizionare aferente lipsei în gestiune:

0,2621 × 300.000 = 78.630

6588 = 308 78.630

➢ Se determină soldul final la preț de factură și cheltuielile de transport – aprovizionare aferente, în cazul FIFO:

- stoc final = 250 kg
- sold final FIFO = 250 kg × 3.000 lei/kg = 750.000 lei

(la preț de factură al celei de a 3-a intrări)

Sistematic:

D	301	C
S_{iD} = 2.700.000		
R_D = 2.450.000	R_C= 4.400.000	
S_{fD} = 750.000		

(250 kg × 3.000 lei/kg)
la preț de factură

D	308	C
S_{iD} = 300.000		
R_D = 1.050.000	R_C= 1.153.240	
S_{fD} = 196.760		

cheltuieli de transport – aprovizionare aferente

Cumulând cele 2 solduri finale, obținem valoarea stocului final la cost de achiziție efectiv:

750.000 + 196.760 = 946.760

Raportul $\frac{196.760}{750.000} = 0,2623 \cong k$.

♦ **Dacă utilizăm metoda LIFO**, vom avea:

➢ 20.01: evaluăm ieșirea prin consum la prețurile de factură ale primelor loturi intrate:

2.000 kg = { 200 kg × 2.500 lei/kg = 500.000 lei (I_2)
500 kg × 1.800 lei/kg = 900.000 lei (I_1)
1.300 kg × 1.800 lei/kg = 2.340.000 lei (S_i)
TOTAL = 3.740.000 lei

Se înregistrează consumul:

601 = 301 3.740.000

➢ 25.01: evaluăm ieșirea prin donație la prețurile de factură ale ultimului lot intrat:

200 kg × 3.000 lei/kg = 600.000 (III)

Se înregistrează donația:

6582 = 301 600.000

➢ 31.01: evaluăm lipsa la inventar la prețurile de factură ale ultimului lot intrat:

100 kg × 3.000 lei/kg = 300.000 (S_i)

Se înregistrează lipsa la inventar:

6588 = 301 300.000

(imputația se înregistrează identic cu punctul a)

➢ La sfârșitul lunii, se calculează și se repartizează cheltuielile de transport – aprovizionare aferente ieșirilor la preț de factură, cu ajutorul coeficientului de repartizare k:

k = 0,2621 (calculat anterior)

Se înregistrează cheltuielile de transport – aprovizionare aferente consumului:

0,2621 × 3.740.000 = 980.254

601 = 308 980.254

Se înregistrează cheltuielile de transport – aprovizionare aferente donației:

0,2621 × 600.000 = 157.260

6582 = 308 157.260

Se înregistrează TVA colectată aferentă donației (la cost de achiziție efectiv):

(600.000 + 157.260) × 19% = 143.879

635 = 4427 143.879

Se înregistrează cheltuielile de transport – aprovizionare aferente lipsei la inventar:

0,2621 × 300.000 = 78.630

6588 = 308 78.630

➢ Se determină soldul final la preț de factură și cheltuielile de transport – aprovizionare aferente, în cazul LIFO:

- stoc final = 250 kg
- sold final LIFO =

250 kg – { 50 kg × 3.000 lei/kg = 150.000 (III)
200 kg × 1.800 lei/kg = 360.000 (S_i)
= 510.000 lei

- (la preț de factură al stocului inițial)

Sistematic:

D	301	C
S_{iD} = 2.700.000		
R_D = 2.450.000	R_C= 4.640.000	
S_{fD} = 510.000		

(200 kg × 1.800 lei/kg +
+50 kg × 3.000 lei/kg)
la preț de factură

D	308	C
S_{iD} = 300.000		
R_D = 1.050.000	R_C= 1.216.144	
S_{fD} = 133.856		

cheltuieli de transport – aprovizionare aferente

Cumulând cele 2 solduri finale, obținem valoarea stocului final la cost de achiziție efectiv:

510.000 + 133.856 = 643.856

Raportul $\frac{133.856}{510.000} = 0,2625 \cong k$.

♦ Comentariile privind cheltuielile şi soldurile obţinute – prin aplicarea celor 3 metode (CMP. FIFO, LIFO) sunt identice cu cazul evaluării la cost de achiziţie efectiv.

2 a) **Evaluarea la cost de achiziţie – inventar permanent**

Valoarea stocului iniţial de piese de schimb la cost de achiziţie efectiv:

S_{iD} 3024 = 9.000.000 (3.000 buc × 3.000 lei/buc)

➢ 12.01: Se înregistrează donaţia primită întocmind NIR:

3024 = 7582 7.000.000 (2.000 buc × 3.500 lei/buc)

➢ 15.01: se înregistrează ieşirea din gestiune prin consum, pe baza bonului de consum; evaluată la CMP_1:

$$CMP_1 = \frac{9.000.000 + 7.000.000}{3.000\ buc + 2.000\ buc} = \frac{1.600.000}{5.000\ kg} = 3.200\ lei/buc$$

6024 = 3024 12.800.000 (4.000 buc × 3.200 lei/buc)

➢ 25.01: se înregistrează cumpărarea cu factură de la furnizor, întocmind NIR:

%	= 401	20.230.000	
3024		17.000.000	(5.000 buc × 2.800 lei/buc) + 3.000.000 lei
4426		3.230.000	

➢ 31.01: se înregistrează lipsa la inventar, pe baza listelor de inventar, evaluată la CMP_2:

$$CMP_2 = \frac{(1.000buc \times CMP_1) + 17.000.000}{1.000buc + 5.000buc} = \frac{(1.000buc \times 3.200lei/buc) + 17.000.000}{6.000buc} =$$

= 3.367 lei/buc

6588 = 3024 3.367.000 (1.000 buc × 3.367 lei/buc)

Se înregistrează TVA colectată aferentă lipsei neimputabile:

635 = 4427 639.730 (3.367.000 × 19%)

În acest caz, atât cheltuielile aferente lipsei neimputabile (cont.6588), cât şi cheltuielile cu TVA aferentă (cont 635), sunt ***nedeductibile fiscal***:

3.367.000 + 639.730 = 4.006.730 lei (deci suma se va aduna la profit, în vederea impozitării).

➢ Se determină stocul final şi soldul final evaluat la cost de achiziţie efectiv:

- stoc final = 5.000 buc
- sold final (evaluat la CMP_2) = 5.000 buc × 3.367 lei/buc ($\hookrightarrow CMP_2$) = 16.835.000lei

Sistematic:

D	3024	C
S_{iD} = 9.000.000		
R_D = 24.000.000	R_C = 16.167.000	
S_{fD} = 16.833.000		

la cost de achiziţie
(500 buc × 3.367 lei/buc)

b) Evaluare la cost de achiziţie efectiv – inventar intermitent

Se înregistrează anularea stocului iniţial, în ipoteza că se va consuma în luna curentă:

6024 = 3024 9.000.000 (3.000 buc × 3.000 lei/buc)

Se înregistrează intrările în gestiune, direct pe cheltuieli, pe bază de NIR:

12.01: donaţie:

6024 = 7582 7.000.000 (2.000 buc × 3.500 lei/buc)

25.01: cumpărare:

%	= 401	20.230.000	
6024		17.000.000	(5.000 buc × 3.400 lei/buc)
4426		3.230.000	

Ieşirile din timpul lunii nu se înregistrează.

La sfârşitul lunii, se înregistrează stocul final determinat prin inventar, pe baza listelor de inventar, de 5.000 buc, evaluat la CMP global (lunar):

$$CMP_g = \frac{9.000.000 + 24.000.000}{3.000\ buc. + 7.000\ buc.} = 3.300\ lei/buc.$$

6024 = 3024 16.500.000 (5.000 buc × 3.300 lei/buc)

➢ Se determină ieşirile din lună, conform relaţiei:

$E = S_i + I - S_f$ = 9.000.000 + 24.000.000 + 16.500.000 = 16.500.000 lei (la cost de achiziţie).

În acest caz, ieşirile prin lipsă la inventar nu se mai pot identifica, ele confundându-se cu consumul în producţie (dezavantaj).

Sistematic: D	6024	C
	S_i = 9.000.000	
	I = 24.000.000	
	S_f = 16.500.000	
	E = valoare ieşiri	

unde: S_i = valoare stoc iniţial
I = valoare intrări
S_f = valoare stoc final

E = valoare ieşiri

c) Evaluare la preţ standard – inventar permanent

- valoarea stocului iniţial de piese de schimb la preţ standard:

S_{iD} 3024 = 8.700.000 (3.000 buc × 2.900 lei/buc)

- valoarea diferenţelor de preţ aferente stocului iniţial:

S_{iD} 308 = 300.000 (nefavorabile, deci preţ standard < cost de achiziţie efectiv)

- diferenţe de preţ nefavorabile = 1.200.000 (se vor înregistra în negru):

%	= 7582	7.000.000
3024		5.800.000
308		1.200.000

➢ 15.01: se înregistrează consumul la preţ standard:

6024 = 3024 11.600.000 (4.000 buc × 2.900 lei/buc)

➢ 25.01 se înregistrează cumpărarea la preţ standard, cu diferenţe de preţ aferente:

- valoare la preţ standard: 5.000 buc × 2.900 lei/buc = 14.500.000 lei
- valoare la cost de achiziţie efectiv: (5.000 buc × 2.800 lei/buc) + +3.000.000 lei = 17.000.000 lei
- diferenţe de preţ nefavorabile = 2.500.000 lei (preţ standard < cost achiziţie efectiv) →se înregistrează în negru

%	= 401	20.230.000
3024		14.500.000
308		2.500.000
4426		3.230.000

19%

➢ 31.01: Se înregistrează lipsa în gestiune la preţ standard:

6588 = 3024 2.900.000 (1.000 buc x 2.900 lei/buc)

(înregistrăm TVA aferentă lipsei după determinarea diferenţelor de preţ).

➢ La sfârşitul lunii se calculează şi se repartizează diferenţele de preţ aferente ieşirilor la preţ standard:

$$k_{308} = \frac{S_{iD}\ 308 + R_D\ 308}{\underbrace{S_{iD}\ 3014 + R_D\ 3014}_{\text{la pret standard}}} = \frac{300.000 + 3.700.000}{8.700.000 + 20.300.000} = 0{,}1379$$

Se înregistrează diferenţele de preţ aferente consumului:

0,1379 × 11.600.000 = 1.599.640

6024 = 308 1.599.640

Se înregistrează diferenţele de preţ aferente lipsei:

0,1379 × 2.900.000 = 399.910

6588 = 308 399.910

Se înregistrează TVA colectată aferentă lipsei (la cost de achiziţie efectiv):

(2.900.000 + 399.910) × 19% = 626.983

635 = 4427 626.983

Cheltuielile reflectă valoarea ieşirilor la cost de achiziţie efectiv (preţ standard corectat cu diferenţele de preţ nefavorabile):

- consum: 11.600.000 + 1.599.640 = 13.199.640 lei
- lipsă: 2.900.000 + 399.910 = 3.299.910 lei

➢ Se determină soldul final la preţ standard şi diferenţele de preţ aferente:

- stoc final = 5.000 buc
- sold final = 5.000 buc × 2.900 lei/buc = 14.500.000 lei

Sistematic:

D	3024	C
S_{iD} = 8.700.000		
R_D = 20.300.000	R_C = 14.500.000	
S_{fD} = 14.500.000		
(5.000 buc × 2.900 lei/buc) la preţ standard		

D	308	C
S_{iD} = 300.000		
R_D = 3.700.000	R_C = 1.999.550	
S_{fD} = 2.000.450		
diferenţe de preţ nefavorabile aferente		

Cumulând cele 2 solduri finale, obţinem valoarea stocului final la cost de achiziţie efectiv:

14.500.000 + 2.000.450= 16.500.450

Raportul $\frac{2.000.450}{14.500.000} = 0{,}1379 = k$

d) Evaluare la preţ factură – inventar permanent

Valoarea stocului iniţial de piese de schimb, la preţ de factură:

S_{iD} 3024 = 7.500.000 (3.000 buc × 2.500 lei/buc)

Valoarea cheltuielilor de transport - aprovizionare aferente stocului iniţial:

S_{iD} 308 = 1.500.000

12.01: Se înregistrează prin donaţie la preţ de factură (cheltuieli de transport – aprovizionare Φ):

3024 = 7582 7.000.000 (2.000 buc × 3.500 lei/buc)

➢ 15.01: se înregistrează consumul, la preţ de factură, evaluat la CMP_1 (utilizând preţurile de factură):

$$CMP_1 = \frac{7.500.000 + 7.000.000}{3.000\ buc + 2.000\ buc} = 2.900\ lei/buc$$

6024 = 3024 11.600.000 (4.000 buc × 2.900 lei/buc)

➢ 25.01: se înregistrează cumpărarea la preț de factură cu cheltuielile de transport – aprovizionare aferente:

%	= 401	20.230.000	→ (5.000 buc × 2.800 lei/kg)
3024		14.000.000	19%
308		3.000.000	
4426		3.230.000	

➢ 31.01: se înregistrează lipsa la inventar, la preț factură, evaluată la CMP_2 (utilizând prețurile de factură):

$$CMP_2 = \frac{(1.000\ buc. \times CMP_1) + 14.000.000}{1.000\ buc + 5.000\ buc} = \frac{(1.000\ buc. \times 2.900\ lei/buc.) + 14.000.000}{6.000\ buc} =$$

= 2.817 lei/buc

6588 = 3024 2.817.000 (1.000 buc × 2.817 lei/buc)

(se înregistrează TVA aferentă lipsei, după determinarea cheltuielilor de transport-aprovizionare).

➢ La sfârșitul lunii se calculează și se repartizează cheltuielile de transport-aprovizionare aferente ieșirilor la preț de factură:

$$k_{308} = \frac{S_{iD}\ 308 + R_D\ 308}{\underbrace{S_{iD}\ 3014 + R_D\ 3014}_{\text{la pret de factură}}} = \frac{1.500.000 + 3.000.000}{7.500.000 + 21.000.000} = 0,1579$$

Se înregistrează cheltuielile de transport-aprovizionare aferente consumului:

0,1579 × 11.600.000 = 1.831.640

6024 = 308 1.831.640

Se înregistrează cheltuielile de transport – aprovizionare aferente lipsei:

0,1579 × 2.817.000 = 444.805

6588 = 308 444.805

Se înregistrează TVA colectată aferentă lipsei, la cost de achiziție efectiv (nedeductibilă):

(2.817.000 + 444.805) × 19% = 619.743

635 = 4427 619.743

Cheltuielile reflectă valoarea ieșirilor la cost de achiziție efectiv (preț factură cumulat cu cheltuielile de transport – aprovizionare):

- consum: 11.600.000 + 1.831.640 = 13.431.640 lei
- lipsă: 2.817.000 + 444.805 = 3.261.805 lei

➢ Se determină soldul final la preț de factură și cheltuielile de transport – aprovizionare aferente:

- stoc final = 5.000 buc
- sold final = 5.000 buc × 2.817 lei/buc = 14.085.000 lei

Sistematic:

D	3024	C	D	308	C
S_{iD} = 7.500.000			S_{iD} = 1.500.000		
R_D = 21.000.000	R_C = 14.417.000		R_D = 3.000.000	R_C = 2.276.445	
S_{fD} = 14.083.000			S_{fD} = 2.223.555		
(5.000 buc × 2.817 lei/buc) la preț de factură			cheltuieli de transport - aprovizionare aferente		

Cumulând cele 2 solduri finale, obținem valoarea stocului final la cost de achiziție efectiv:

14.083.000 + 2.223.555 = 16.306.555

Raportul $\frac{2.223.555}{14.083.000} = 0,1579 = k$

3 a) **Evaluarea la cost de achiziție – inventar permanent**

Valoarea stocului inițial de obiecte de inventar la cost de achiziție efectiv:

S_{iD} 303 = 400.000 (500 buc × 800 lei/buc)

➢ 08.01: se înregistrează cumpărarea, întocmind NIR:

%	= 401	1.785.000	
303		1.500.000	(1.000 buc × 1.300 lei/buc) +200.000
4426		285.000	

$$lei \Rightarrow ca_1 = \frac{1.500.000\ lei}{1.000\ buc} = 1.500\ lei/buc$$

➢ 11.01: se înregistrează cumpărarea, întocmind NIR:

%	= 401	4.165.000	
303		3.500.000	(3.000 buc × 1.000 lei/buc) +500.000
4426		665.000	

$$lei \Rightarrow ca_2 = \frac{3.500.000\ lei}{3.000\ buc} = 1.167\ lei/buc$$

➢ 17.01: se înregistrează darea în folosință a obiectelor de inventar, pe bază de bon de consum, evaluate prin FIFO:

$$3.500\ buc = \begin{cases} 500\ buc \times 800\ lei/buc & = 400.000\ lei\ (S_i) \\ 1.000\ buc \times 1.500\ lei/buc & = 1.500.000\ lei\ (I_1) \\ 2.000\ buc \times 1.167\ lei/buc & = 2.334.000\ lei\ (I_2) \end{cases}$$

TOTAL = 4.234.000 lei

603 = 303 4.234.000

➢ 23.01: se înregistrează cumpărarea, întocmind NIR:

%	= 401	1.100.750	
303		925.000	(700 buc × 1.100 lei/buc) +155.000 lei
4426		175.750	$\Rightarrow ca_3 = \frac{925.000 \text{ lei}}{700 \text{ buc}} = 1.321 \text{ lei/buc}$

➢ 27.01: se înregistrează darea în folosință a obiectelor de inventar, pe bază de bon de consum, evaluate prin FIFO:

1.500 buc = { 1.000 buc × 1.167 lei/buc = 1.167.000 lei (I_2)
500 buc × 1.321 lei/buc = 660.500 lei (I_3)
TOTAL = 1.827.500 lei

603 = 303 1.827.500

➢ Se determină stocul şi soldul final, evaluat la cost de achiziție:

- stoc final =

= 500 buc + 1.000 buc + 3.000 buc – 3.500 buc + 700 buc – 1500 buc = 200 buc

- sold final = 200 buc x 1.321 lei/buc = 264.200 lei (evaluat la costul de achiziție al celei de a 3-a intrări)

Sistematic:

D	303	C
S_{iD} = 400.000		
R_D = 5.925.000	R_C= 6.061.500	
S_{fD} = 263.500		

la cost de achiziție
(200 buc × 1.321 lei/buc)

b) Evaluare la preț standard – inventar permanent

- valoarea stocului inițial de la preț standard:

S_{iD} 303 = 600.000 (500 buc × 1.200 lei/buc)

- valoarea diferențelor de preț aferente stocului inițial:

S_{iD} 308 = 200.000 (favorabile, deci preț standard > cost de achiziție efectiv)

➢ 08.01 se înregistrează cumpărarea la preț standard, cu diferențe de preț aferente:

- valoare la preț standard: 1.000 buc × 1.200 lei/buc = 1.200.000 lei

- valoare la cost de achiziție efectiv: (1.000 buc × 1.300 lei/buc) + 200.000 lei = 1.500.000 lei
- diferențe de preț nefavorabile = 300.000 lei (preț standard < cost achiziție efectiv) → se înregistrează în negru

%	= 401	1.785.000	
303		1.200.000	19%
308		300.000	
4426		285.000	

➢ 11.01 se înregistrează cumpărarea la preț standard, cu diferențe de preț aferente:

- valoare la preț standard: 3.000 buc × 1.200 lei/buc = 3.600.000 lei
- valoare la cost de achiziție efectiv: (3.000 buc × 1.000 lei/buc) + 500.000 lei = 3.500.000 lei
- diferențe de preț favorabile = 100.000 lei (se înregistrează în roşu)

%	= 401	4.165.000	
303		3.600.000	19%
308		100.000	
4426		665.000	

➢ 17.01: se înregistrează darea în folosință la preț standard:

603 = 303 4.200.000 (3.500 buc × 1.200 lei/buc)

➢ 23.01: se înregistrează cumpărarea la preț standard, cu diferențele de preț aferente:

- valoare la preț standard: 700 buc × 1.200 lei/buc = 840.000 lei
- valoare la cost de achiziție efectiv: (700 buc × 1.100 lei/buc) + 155.000 lei = 925.000 lei
- diferențe de preț nefavorabile = 85.000 lei (se înregistrează în negru)

%	= 401	1.100.750	
303		840.000	19%
308		85.000	
4426		175.750	

➢ 27.01: se înregistrează darea în folosință la preț standard:

603 = 303 1.800.000 (1.500 buc × 1.200 lei/buc)

➢ La sfârșitul lunii se calculează şi se repartizează diferențele de preț aferente obiectelor de inventar date în folosință la preț standard:

Coeficient de repartizare :

$$k_{308} = \frac{\underbrace{S_{iD}\ 308 + R_D\ 308}_{\text{la preț standard}}}{S_{iD}\ 303 + R_D\ 303} = \frac{200.000 + 285.000}{6.000.000 + 5.640.000} = 0{,}0136$$

Se înregistrează diferențele de preț aferente ieșirilor:

0,0136 × (4.200.000 + 1.800.000) = 81.600

603 = 308 81.600

Deci cheltuielile reflectă uzura obiectelor de inventar date în folosință la cost de achiziție efectiv (preț standard corectat cu diferențele de preț nefavorabile):

6.000.000 + 81.600 = 6.081.600

➢ Se determină soldul final la preț standard și diferențele de preț aferente:

- stoc final = 200 buc
- sold final = 200 buc × 1.200 lei/buc = 240.000 lei

Sistematic:

D	303	C	D	308	C
S_{iD} = 600.000			S_{iD} = 200.000		
R_D = 5.640.000	R_C = 6.000.000		R_D = 285.000	R_C = 81.600	
S_{fD} = 240.000			S_{fD} = 3.400		
la preț standard (200 buc × 1.200 lei/buc)			diferențe de preț nefavorabile aferente		

Cumulând cele 2 solduri finale, obținem valoarea stocului final la cost de achiziție efectiv:

240.000 + 3.400 = 243.400

Raportul $\frac{3.400}{240.000} = 0{,}141 = k$

c) Evaluare la preț de factură – inventar permanent

- valoarea stocului inițial la preț de factură:

S_{iD} 303 = 350.000 (500 buc × 700 lei/buc)

- valoarea cheltuielilor de transport – aprovizionare aferente stocului inițial:

S_{iD} 308 = 50.000

➢ 08.01 se înregistrează cumpărarea la preț de factură, cu cheltuielile de transport – aprovizionare aferente:

%	= 401	1.785.000	
303		1.300.000	(1.000 buc × 1.300 lei/buc)
308		200.000	
4426		285.000	19%

➢ 11.01 se înregistrează cumpărarea la preț de factură, cu cheltuielile de transport - aprovizionare aferente:

%	= 401	4.165.000	
303		3.000.000	(3.000 buc × 1.000 lei/buc)
308		500.000	
4426		665.000	19%

➢ 17.01: se înregistrează darea în consum și respectiv uzura, evaluată prin FIFO (la preț de factură):

3.500 buc = { 500 buc × 700 lei/buc = 350.000 lei (S_1); 1.000 buc × 1.300 lei/buc = 1.300.000 lei (I_1); 2.000 buc × 1.000 lei/buc = 2.000.000 lei (I_2) }

TOTAL = 3.650.000 lei

603 = 303 3.650.000

➢ 23.01: se înregistrează cumpărarea la preț de factură, cu cheltuielile de transport - aprovizionare aferente:

%	= 401	1.100.750	
303		770.000	(700 buc × 1.100 lei/buc)
308		175.750	
4426		203.500	19%

➢ 27.01: se înregistrează darea în folosință la preț de factură, evaluată prin FIFO:

1.500 buc = { 1.000 buc × 1.000 lei/buc = 1.000.000 lei (I_2); 500 buc × 1.100 lei/buc = 550.000 lei (I_3) }

TOTAL = 1.550.000 lei

603 = 303 1.550.000

➢ La sfârșitul lunii se calculează și se repartizează cheltuielile de transport-aprovizionare aferente obiectelor de inventar date în folosință:

$$k_{308} = \frac{\underbrace{S_{iD}\ 308 + R_D\ 308}_{\text{la pret de factură}}}{S_{iD}\ 303 + R_D\ 303} = \frac{50.000 + 855.000}{350.000 + 5.070.000} = 0{,}167$$

Se înregistrează cheltuielile de transport-aprovizionare aferente ieșirilor:

0,167 × (3.650.000 + 1.550.000) = 868.400

603 = 308 868.400

Deci, cheltuielile reflectă uzura obiectelor de inventar date în folosinţă, la cost de achiziţie efectiv (preţ de factură cumulat cu cheltuielile de transport-aprovizionare):

5.200.000 + 868.400 = 6.068.400

➢ Se determină soldul final la preţ de factură şi cheltuielile de transport aprovizionare aferente:

- stoc final = 200 buc
- sold final (evaluat la preţul de factură al celei de a 3-a intrări):

200 buc × 1.100 lei/buc = 220.000 lei

Sistematic:

D	303	C	D	308	C
S_{iD} = 350.000			S_{iD} = 50.000		
R_D = 5.070.000	R_C = 5.200.000		R_D = 855.000	R_C = 868.400	
S_{fD} = 220.000			S_{fD} = 36.600		
la preţ de factură (200 buc × 1.100 lei/buc)			cheltuieli de transport-aprovizionare aferente		

Cumulând cele 2 solduri finale, obţinem valoarea stocului final la cost de achiziţie efectiv:

220.000 + 36.600= 256.600

Raportul $\frac{36.600}{220.000} = 0{,}166 \cong k$

4 Se înregistrează cumpărarea cu factură a echipamentului de protecţie, întocmind NIR:

%	= 401	2.380.000	
303		2.000.000	
4426		380.000	

Se înregistrează distribuirea echipamentului către salariaţi şi scoaterea din evidenţă:

%	= 303	2.000.000	
603		1.000.000	partea suportată de unitate
4282		1.000.000	partea suportată de angajaţi

Se înregistrează TVA colectată aferentă cotei suportate de angajaţi:

4282 = 4427 190.000 (1.000.000 × 19%)

Se înregistrează stingerea creanţei faţă de angajaţi, prin încasarea sumei, cu chitanţă de casă:

5311 = 4282 1.190.000 (1.000.000 + 190.000)

cotă echipament ← ; → TVA colectată aferentă

5 Evaluare la cost de producţie efectiv – inventar permanent

Valoare stoc iniţial de produse finite, respectiv de semifabricate, la cost de producţie efectiv:

S_{iD} 345 = 3.000.000 (1.000 buc × 3.000 lei/buc)
S_{iD} 341 = 500.000 (500 buc × 1.000 lei/buc)

➢ 15.01: se înregistrează realizarea în producţie proprie, în baza Raportului de fabricaţie şi Notei de Predare la magazie:

345 = 711	8.000.000	(2.500 buc × 3.200 lei/buc)
341 = 711	800.000	(1.000 buc × 800 lei/buc)

➢ 20.01: se înregistrează realizarea în producţie proprie, în baza Raportului de fabricaţie şi Notei de Predare la magazie:

345 = 711	8.400.000	(3.000 buc × 2.800 lei/buc)
341 = 711	1.320.000	(1.200 buc × 1.100 lei/buc)
346 = 711	150.000	(500 buc × 300 lei/buc)

➢ 23.01: se înregistrează vânzarea cu factură către clienţi:

411.1 = %	31.832.500		
701	22.500.000	(4.500 buc × 5.000 lei/buc)	
702	4.250.000	(1.700 buc × 2.500 lei/buc)	
4427	5.082.500		

Se înregistrează descărcarea gestiunii în urma vânzării, pe baza dispoziţiei de livrare şi avizului de expediere, la cost de producţie, prin LIFO:

- pentru produse finite:

4.500 buc = { 3.000 buc × 2.800 lei/buc = 8.400.000 lei (I_2)
{ 1.500 buc × 3.200 lei/buc = 4.800.000 lei (I_1)
TOTAL = 13.200.000 lei

711 = 345 13.200.000

- pentru semifabricate:

1.700 buc = { 1.200 buc × 1.100 lei/buc = 1.320.000 lei (I_2)
{ 500 buc × 800 lei/buc = 400.000 lei (I_1)
TOTAL = 1.720.000 lei

711 = 345 1.720.000

➢ 25.01: Se înregistrează realizarea în producţie proprie, pe baza Raportului de fabricaţie şi a Notei de predare la magazie:

341 = 711	600.000	(500 buc × 1.200 lei/buc)
346 = 711	120.000	(300 buc × 400 lei/buc)

➢ 28.01: Se înregistrează vânzarea cu factură către clienţi:

411.1 = % 416.500
703 350.000 (700 buc × 500 lei/buc)
4427 66.500

Se înregistrează descărcarea gestiunii în urma vânzării, pe baza dispoziției de livrare și avizului de expediere, prin LIFO:

700 buc = { 300 buc × 400 lei/buc = 120.000 lei (I_3)
400 buc × 300 lei/buc = 120.000 lei (I_2)
TOTAL = 240.000 lei

711 = 346 240.000

➢ 31.01: Se înregistrează lipsa în gestiunea de semifabricate, evaluată prin LIFO, pe baza listelor de inventar:

400 buc × 1.200 lei/buc = 480.000lei (I_1)
6588 = 341 480.000

Se înregistrează imputația, în baza deciziei de imputație:

461 = % 1.190.000
7588 1.000.000 (400 buc × 2.500 lei/buc)
4427 190.000

Se înregistrează recuperarea sumei prin casierie, pe bază de chitanță de casă:

5311 = 461 1.190.000

Se înregistrează plus de inventar la produse finite, pe baza listelor de inventar. Plusul se înregistrează ca o corecție a descărcării de gestiune, utilizând metoda LIFO:

100 buc × 2.800 lei/buc = 280.000 lei (I_2)
711 = 345 280.000

Se înregistrează producția neterminată, conform Raportului de fabricație:

331 = 711 800.000

Se înregistrează reluarea (anularea) stocului de producție neterminată la începutul lunii următoare, în ipoteza că se va finaliza în luna curentă:

711 = 331 800.000

Se determină stocurile și soldurile finale la cost de producție efectiv:

- produse finite:
  - stoc final = 1.000 buc + 2.500 buc + 3.000 buc – 4.500 buc + 100 buc = 2.100 buc

- sold final { 100 buc × 2.800 lei/buc = 280.000 lei (I_2)
1.000 buc × 3.200 lei/buc = 3.200.000 lei (I_1)
1.000 buc × 3.000 lei/buc = 3.000.000 lei (S_i)
TOTAL = 6.480.000 lei

Sistematic:

D	345	C
S_{iD} = 3.000.000		
R_D = 16.400.000	R_C = 12.920.000	(13.200.000 + 280.000) → corecția descărcării de gestiune ca, urmare a plusului de inventar
S_{fD} = 6.480.000		

la cost producție,
din care: { 100 buc × 2.800 lei/buc
1.000 buc × 3.200 lei/buc
1.000 buc × 3.000 lei/buc

- semifabricate:
  - stoc final = 500 buc + 1.000 buc + 1.200 buc – 1.700 buc + 500 buc – 400 buc = 1.100 buc
  - sold final { 100 buc × 1.200 lei/buc = 120.000 lei (I_3)
500 buc × 800 lei/buc = 400.000 lei (I_1)
500 buc × 1.000 lei/buc = 500.000 lei (S_i)
TOTAL = 1.020.000 lei

Sistematic:

D	341	C
S_{iD} = 500.000		
R_D = 2.720.000	R_C = 2.200.000	
S_{fD} = 1.020.000		

la cost de producție,
din care: { 100 buc × 1.200 lei/buc
500 buc × 800 lei/buc
500 buc × 1.000 lei/buc

- produse reziduale:
  - stoc final = 500 buc + 300 buc – 700 buc = 100 buc
  - sold final = 100 buc × 300 lei/buc = 30.000 lei (I_2)

Sistematic:

D	346	C
R_D = 270.000	R_C = 240.000	
S_{fD} = 30.000		

la cost de producție
(100 buc × 300 lei/buc)

Sistematic:

D	711	C
	13.200.000	8.000.000
	1.720.000	800.000
	240.000	8.400.000
	280.000	1.320.000
		150.000
		600.000
		120.000
		800.000
	$R_D = 14.880.000$	$R_C = 20.190.000$
		$S_{fC} = 5.310.000$

Contul se închide la nivelul soldului:

711 = 121 5.310.000

b) **Evaluare la cost de producție-inventar intermitent**

Se înregistrează anularea stocurilor inițiale, în ipoteza că se vor vinde în luna curentă:

711 = 345 3.000.000 (1.000 buc × 3.000 lei/buc)
711 = 341 500.000 (500 buc × 1.000 lei/buc)

Nu se înregistrează întrările în gestiune.

Nu se înregistrează descărcările de gestiune, în schimb se înregistrează vânzările cu factură către clienți:

23.01: 411.1 = % 31.832.500
701 22.500.000 (4.500 buc × 5.000 lei/buc)
702 4.250.000 (1.700 buc × 2.500 lei/buc)
4427 5.082.500

28.01: 411.1 = % 416.500
703 350.000 (700 buc × 500 lei/buc)
4427 66.500

Se înregistrează stocurile finale determinate prin inventar, în baza listelor de inventar:

- produse finite = 2.100 buc, evaluat prin CMP global:

$$CMP_g = \frac{3.000.000 + 16.400.000}{1.000 \text{ buc.} + 5.500 \text{ buc.}} = 2.985 \text{ lei/buc.}$$

345 = 711 6.268.500 (2.100 buc × 2.985 lei/buc)

- semifabricate = 1.100 buc, evaluat prin CMP global:

$$CMP_g = \frac{500.000 + 2.720.000}{500 \text{ buc.} + 2.700 \text{ buc.}} = 1.006 \text{ lei/buc.}$$

341 = 711 1.106.600 (1.100 buc × 1.006 lei/buc)

- produse reziduale = 100 buc, evaluat prin CMP global:

$$CMP_g = \frac{270.000}{800 \text{ buc.}} = 338 \text{ lei/buc.}$$

346 = 711 338.000 (100 buc × 338 lei/buc)

La începutul lunii următoare, aceste stocuri – devenite stocuri inițiale – se vor anula prin formulă inversă.

Nu se pot identifica lipsurile în gestiune și plusurile de inventar, înregistrându-se numai stocurile inițiale și finale.

c) **Evaluare la prețuri standard – inventar permanent**

Valoarea stocurilor inițiale la preț standard și a diferențelor de preț aferente:

S_{iD} 345 = 3.300.000 (1.000 buc × 3.300 lei/buc)
S_{iD} 348.5 300.000 favorabile, deci preț standard > cost de producție efectiv

S_{iD} 341 = 450.000 (500 buc × 900 lei/buc)
S_{iD} 348.1 50.000 nefavorabile, deci preț standard < cost de producție efectiv

15.01: Se înregistrează realizarea în producție proprie, la preț standard:

345 = 711 8.250.000 (2.500 buc × 3.300 lei/buc)
341 = 711 900.000 (1.000 buc × 900 lei/buc)

20.01: Se înregistrează realizarea în producție proprie, la preț standard:

345 = 711 9.900.000 (3.000 buc × 3.300 lei/buc)
341 = 711 1.080.000 (1.200 buc × 900 lei/buc)
346 = 711 125.000 (500 buc × 250 lei/buc)

23.01: Se înregistrează vânzarea cu factură:

4111 = % 31.832.500
701 22.500.000 (4.500 buc × 5.000 lei/buc)
702 4.250.000 (1.700 buc × 2.500 lei/buc)
4427 5.082.500

Se înregistrează descărcarea gestiunii la preț standard:

711 = 345 14.850.000 (4.500 buc × 3.300 lei/buc)
711 = 341 1.530.000 (1.700 buc × 900 lei/buc)

25.01: Se înregistrează realizarea în producție proprie la preț standard:

341 = 711 450.000 (500 buc × 900 lei/buc)
346 = 711 75.000 (300 buc × 250 lei/buc)

28.01: Se înregistrează vânzarea cu factură:

4111 = % 416.500
703 350.000 (700 buc × 500 lei/buc)
4427 66.500

Se înregistrează descărcarea gestiunii la preț standard:

711 = 346 175.000 (700 buc × 250 lei/buc)

31.01: Se înregistrează minusul de inventar la preț standard:

711 = 341 360.000 (400 buc × 900 lei/buc)

(imputația se înregistrează identic cu punctul a.)

Se înregistrează plusul de inventar, la preț standard:

711 = 345 330.000 (100 buc × 3.300 lei/buc)

La sfârșitul lunii, se determină costurile de producție efective, înregistrând diferențele de preț aferente intrărilor:

- produse finite:

- valoare la preț standard = 5.500 buc × 3.300 lei/buc = 18.150.000 lei
- valoare la cost de producție efectiv = 5.500 buc × 2.985 lei/buc = 16.417.500 lei
- diferențe de preț favorabile = 1.732.500 (se înregistrează în roșu)

348.5 = 711 1.732.500

- semifabricate:

- valoare la preț standard = 2.700 buc × 900 lei/buc = 2.430.000 lei
- valoare la cost de producție efectiv = 2.700 buc × 1.006 lei/buc = 2.716.200 lei
- diferențe de preț nefavorabile = 286.200 (se înregistrează în negru)

348.1 = 711 286.200

- produse reziduale:

- valoare la preț standard = 800 buc × 250 lei/buc = 200.000 lei
- valoare la cost de producție efectiv = 800 buc × 338 lei/buc = 270.400 lei
- diferențe de preț nefavorabile = 70.400 (se înregistrează în negru)

348.6 = 711 70.400

Se calculează și se repartizează diferențele de preț aferente ieșirilor din gestiune la preț standard, cu ajutorul coeficienților de repartizare:

$$k_{348.5} = \frac{S_{iD}\ 348.5 + R_D\ 348.5}{\underbrace{S_{iD}\ 345 + R_D\ 345}_{\text{la pret standard}}} = \frac{300.000 + 1.732.500}{3.300.000 + 18.150.000} = -0,0947$$

$(-0,0947) \times (14.850.000 + 330.000) = 1.375.044$

330.000 → plus de inventar

Se înregistrează diferențele de preț aferente ieșirilor de produse finite:

711 = 348.5 1.375.044 (favorabile)

$$k_{348.1} = \frac{S_{iD}\ 348.1 + R_D\ 348.1}{\underbrace{S_{iD}\ 341 + R_D\ 341}_{\text{la pret standard}}} = \frac{50.000 + 286.200}{450.000 + 2.430.000} = 0,1167$$

$0,1167 \times (1.530.000 + 360.000) = 220.563$

Se înregistrează diferențele de preț aferente ieșirilor de semifabricate:

711 = 348.1 220.563 (nefavorabile)

$$k_{348.6} = \frac{S_{iD}\ 348.6 + R_D\ 348.6}{\underbrace{S_{iD}\ 346 + R_D\ 346}_{\text{la pret standard}}} = \frac{70.400}{200.000} = 0,352$$

$0,352 \times 175.000 = 61.600$

Se înregistrează diferențele de preț aferente ieșirilor de produse reziduale:

711 = 348.6 61.600

➢ Se determină soldurile finale la preț standard, cu diferențele de preț aferente:

- produse finite:
  - stoc final = 2.100 buc
  - sold final = 2.100 buc × 3.300 lei/buc = 6.930.000 lei

Sistematic:

D	345	C
S_{iD} = 3.300.000		
R_D = 18.150.000	R_C = 14.520.000	
S_{fD} = 6.930.000	14.850.000 + 330.000	

la preț standard (2.100 buc × 3.300 lei/buc)

D	348.5	C
S_{iD} = 300.000		
R_D = 1.732.500	R_C = 1.375.044	
S_{fD} = 657.456		

diferențe de preț aferente (favorabile)

Cumulând cele 2 solduri finale, obținem valoarea stocului final de produse finite la cost de producție efectiv:

6.930.000 + 657.456 = 6.272.544

Raportul $\frac{657.456}{6.930.000} = -0,0948 \cong k$

- semifabricate:
  - stoc final = 1.100 buc
  - sold final = 1.100 buc × 900 lei/buc = 990.000 lei

Sistematic:

D	341	C
S_{iD} = 450.000		
R_D = 2.430.000	R_C = 1.890.000	
S_{fD} = 990.000		

la preț standard
(1.100 buc × 900 lei/buc)

D	348.1	C
S_{iD} = 50.000		
R_D = 286.200	R_C = 220.563	
S_{fD} = 115.637		

diferențe de preț aferente
(nefavorabile)

Cumulând cele 2 solduri finale, obținem valoarea stocului final de semifabricate la cost de producție efectiv:

990.000 + 115.637 = 1.105.637

Raportul $\frac{115.637}{990.000} = 0{,}1168 \cong k$

- produse reziduale:
  - stoc final = 100 buc
  - sold final = 100 buc × 250 lei/buc = 25.000 lei

Sistematic:

D	346	C
R_D = 200.000	R_C = 175.000	
S_{fD} = 25.000		

la preț standard
(100 buc × 250 lei/buc)

D	348.6	C
R_D = 70.400	R_C = 61.600	
S_{fD} = 8.800		

diferențe de preț aferente
(nefavorabile)

Cumulând cele 2 solduri finale, obținem valoarea stocului final de produse reziduale la cost de producție efectiv:

25.000 + 8.800 = 33.800

Raportul $\frac{8.800}{25.000} = 0{,}352 \cong k$

La sfârșitul lunii, se înregistrează stocul de producție neterminată **la cost de producție efectiv:**

331 = 711 800.000

(care se va relua la începutul lunii următoare, prin formulă inversă:
711 = 331 800.000)

Sistematic, situația contului 711 "Venituri din producția stocată" este următoarea:

D	711	C
14.850.000		8.250.000
1.530.000		900.000
175.000		9.900.000
360.000		1.080.000

D	711	C
330.000		125.000
1.375.044		450.000
220.563		75.000
61.600		1.732.500
		286.200
		70.400
		800.000
(valoare ieșiri la cost de producție efectiv) R_D = 15.492.119		R_C = 20.204.100 (valoare intrări la cost de producție efectiv)
		S_{fC} = 4.711.981

Contul se închide la sfârșitul lunii, la nivelul soldului creditor, prin contul nivelul 121 "Profit și pierderi":

711 = 121 3.911.981

6 Evaluarea la cost de achiziție – inventar permanent

06.01: Se înregistrează cumpărarea cu factură, întocmind NIR:

%	= 401	12.138.000	
371		10.000.000	(5.000 buc × 2.000 lei/buc)
381		200.000	(400 buc × 500 lei/buc)
4426		1.938.000	

08.01: Se înregistrează cumpărarea cu factură, întocmind NIR:

%	= 401	9.091.600	
371		7.500.000	(3.000 buc × 2.500 lei/buc)
381		140.000	(200 buc × 700 lei/buc)
4426		1.451.600	

13.01: Se înregistrează vânzarea cu factură către magazine:

4111 =	%	29.155.000	
	707	24.000.000	(4.000 buc × 6.000 lei/buc)
	708	500.000	(500 buc × 1.000 lei/buc)
	4427	4.655.000	

Se înregistrează descărcarea gestiunii de marfa și ambalajele vândute, conform avizului de expediere, evaluate cu CMP_I:

- marfă: $CMP_I = \frac{17.500.000 \text{ lei}}{8.000 \text{ buc}} = 2.188 \text{ lei/buc}$

607 = 371 8.752.000 (4.000 buc × 2.188 lei/buc)

- ambalaje: $CMP_I = \frac{340.000 \text{ lei}}{600 \text{ buc}} = 567 \text{ lei/buc}$

608 = 381 283.500 (500 buc × 567 lei/buc)

20.01: se înregistrează cumpărarea cu factură, întocmind NIR:

%	= 401	7.711.200	
371		6.000.000	(2.000 buc × 3.000 lei/buc)
381		480.000	(600 buc × 800 lei/buc)
4426		1.231.200	

31.01: Se înregistrează perisabilitățile, pe baza listelor de inventar și a procesului verbal de inventariere, evaluate la CMP_2:

- marfă: $CMP_2 = \frac{(4.000 \text{ buc} \times CMP_1) + 6.000.000}{4.000 \text{ buc} + 2.000 \text{ buc}} =$

$$= \frac{(4.000 \text{ buc} \times 2.188 \text{ lei/buc}) + 6.000.000}{6.000 \text{ buc}} = 2.459 \text{ lei/buc}$$

- valoare stoc la 31.01, înainte de inventar:
  6.000 buc × 2459 lei/buc = 14.754.400 lei
- perisabilități admise: 14.754.000 × 10% = 1.475.400
- perisabilități efective: 800 buc × 2.459 lei/buc = 1.967.200 lei
- depășiri de cotă legală = 491.800 lei

Se înregistrează perisabilitățile admise:

6588.1 = 371 1.475.400

Se înregistrează perisabilitățile peste limitele admise:

6588.2 = 371 491.800

↳ constituie cheltuieli nedeductibile fiscal (se adună la profit în vederea impozitării)

- ambalaje: $CMP_2 = \frac{(100 \text{ buc} \times CMP_1) + 480.000}{100 \text{ buc} + 600 \text{ buc}} =$

$$= \frac{(100 \text{ buc} \times 567 \text{ lei/buc}) + 480.000}{700 \text{ buc}} = 767 \text{ lei/buc}$$

- valoare stoc la 31.01, înainte de inventar:
  700 buc × 767 lei/buc = 536.900 lei
- perisabilități admise: 536.900 × 10% = 53.690 lei
- perisabilități efective: 80 buc × 767 lei/buc = 61.360 lei
- depășiri de cotă legală = 7.670 lei

Se înregistrează perisabilitățile admise:

6588.1 = 381 53.690

Se înregistrează perisabilitățile peste limitele admise:

6588.2 = 381 7.670

↳ cheltuieli nedeductibile fiscal

Se determină stocurile și soldurile finale:

- marfă:
  - stoc final = 5.200 buc
  - sold final (evaluat la CMP_2) = 5.200 buc×2.459 lei/buc = 12.786.800 lei

Sistematic:

D	371	C
R_D = 23.500.000	R_C = 10.719.200	
S_{fD} = 12.780.800		

(5.200 buc × 2.459 lei/buc)

- ambalaje:
  - stoc final = 620 buc
  - sold final (evaluat la CMP_2) = 620 buc × 767 lei/buc = 475.540 lei

Sistematic:

D	381	C
R_D = 820.000	R_C = 344.860	
S_{fD} = 475.140		

(620 buc × 767 lei/buc)

b) **Evaluare la cost de achiziție – inventar intermitent.**

Neavând stocuri inițiale, nu înregistrăm anularea.

Se înregistrează intrările prin cumpărare, direct pe cheltuieli:

06.01:	%	= 401	12.138.000	
	607		10.000.000	(5.000 buc × 2.000 lei/buc)
	608		200.000	(400 buc × 500 lei/buc)
	4426		1.938.000	
08.01:	%	= 401	9.091.600	
	607		7.500.000	(3.000 buc × 2.500 lei/buc)
	608		140.000	(200 buc × 700 lei/buc)
	4426		1.451.600	

13.01: Nu se înregistrează descărcarea gestiunii, în schimb se înregistrează vânzarea cu factură:

4111 =	%	29.155.000	
	707	24.000.000	(4.000 buc × 6.000 lei/buc)
	708	500.000	(500 buc × 1.000 lei/buc)
	4427	4.655.000	

20.01: Se înregistrează cumpărarea, direct pe cheltuieli:

%	= 401	7.711.200	
607		6.000.000	(2.000 buc × 3.000 lei/buc)
608		480.000	(600 buc × 800 lei/buc)
4426		1.231.200	

Se înregistrează stocul final de 5.200 buc la marfă şi 620 buc la ambalaje, în baza listelor de inventar, evaluate prin CMP global:

$$CMP_{g\ marfă} = \frac{23.500.000 \text{ lei}}{10.000 \text{ buc}} = 2.350 \text{ lei / buc}$$

607 = 371 | 12.220.000 | (5.200 buc × 2.350 lei/buc)

$$CMP_{g\ ambalaje} = \frac{820.000 \text{ lei}}{1.200 \text{ buc}} = 683 \text{ lei / buc}$$

608 = 381 | 423.460 | (620 buc × 683 lei/buc)

(nu se mai pot identifica lipsurile datorate perisabilităţilor – dezavantaj)

Indirect, se determină ieşirile din timpul lunii, conform relaţiei: $E = S_i + I - S_f$

- marfă: E = 23.500.000 + 12.220.000 = 11.280.000 lei
- ambalaje: E = 820.000 + 423.460 = 396.540 lei

Sistematic:

D	607	C
S_i = Ø		
I = 23.500.000		
S_f = 12.220.000		
E = 11.280.000		

D	608	C
S_i = Ø		
I = 8.200.000		
S_f = 423.460		
E = 396.540		

unde: S_i = valoare stoc iniţial
I = valoare intrări
S_f = valoare stoc final
E = valoare ieşiri

Stocurile finale devin stocuri iniţiale pentru luna următoare, când se vor anula prin aceleaşi formule, cu sumele în negru.

7 Valoare stoc iniţial la preţ de vânzare cu ridicata:

S_{iD} 371 = 910.000

Valoare adaos comercial aferent stocului iniţial:

S_{iC} 378 = 210.000

Se înregistrează cumpărarea cu factură, întocmind NIR:

371 =	%	3.900.000	
	401	3.000.000	
	378	900.000	(3.000.000 × 30%)
4426 =	401	570.000	(3.000.000 × 19%)

Se înregistrează vânzarea cu factură către magazine:

411.1 =	%	2.380.000	
	707	2.000.000	
	4427	380.000	

Se înregistrează majorarea de preţ, în baza Procesului verbal de modificare de preţ:

371 = 378 | 185.000 | (700.000 + 3.000.000) × 5%
- → cost achiziţie aferent intrărilor
- → cost achiziţie aferent stocului iniţial

La sfârşitul lunii se determină adaosul comercial aferent mărfurilor ieşite din gestiune:

$$k_{378} = \frac{S_{iC}378 + R_C378}{\underbrace{S_{iD}371 + R_D371}_{\text{la preţ de vânzare cu ridicata}}} = \frac{210.000 + 900.000 + 185.000}{910.000 + 3.900.000 + 185.000} = 0,2593$$

Se înregistrează descărcarea de gestiune pentru marfa vândută, conform avizului de expediţie, la preţ de vânzare cu ridicata:

0,2593 × 2.000.000 = 518.600

%	= 371	2.000.000	
607		1.481.400	(2.000.000 – 518.600)
378		518.600	

Se înregistrează descărcarea de gestiune pentru marfa donată terţilor, conform Procesului verbal, la preţ de vânzare cu ridicata:

0,2593 × 1.000.000 = 259.300

%	= 371	1.000.000	
6582		740.700	(1.000.000 – 259.300)
378		259.300	

Se determină valoarea stocului final de mărfuri la preţ de vânzare cu ridicata şi adaosul comercial aferent:

Sistematic:

D	371	C
S_{iD} = 910.000		
R_D = 4.085.000	R_C = 3.000.000	
S_{fD} = 1.995.000		

la preţ vânzare cu ridicata

D	378	C
	S_{iC} = 210.000	
R_D = 777.900	R_C = 1.085.000	
	S_{fC} = 517.100	

adaos comercial aferent

Cumulând cele două solduri finale, obţinem valoarea stocului final la cost de achiziţie efectiv:

1.995.000 – 517.100 = 1.477.900

Raportul: $\frac{517.100}{1.995.000} = 0,2592 \cong k$

8 Valoare stoc inițial la preț de vânzare cu amănuntul:

S_{iD} 371 = 1.547.000

Valoare adaos comercial aferent stocului inițial:

S_{iC} 378 = 300.000

Valoare TVA neexigibilă aferentă stocului inițial:

S_{iC} 4428 = 247.000

Se determină prețul de vânzare cu amănuntul pentru cele 3 tipuri de marfă cumpărată, întocmind NIR:

- marfa A:

cost achiziție = 2.000 lei/kg
adaos comercial = 2.000 lei/kg × 35% = 700 lei/kg
TVA neexigibilă = (2.000 lei/kg + 700 lei/kg) × 19% = 513 lei/kg
preț vânzare cu amănuntul = 3.213 lei/kg

Valoare marfă la preț vânzare cu amănuntul:

1.000 kg × 3.213 lei/kg = 3.213.000 lei, din care:
cost achiziție = 1.000 kg × 2.000 lei/kg = 2.000.000 lei
adaos comercial = 1.000 kg × 700 lei/kg = 700.000 lei
TVA neexigibilă = 1.000 kg × 513 lei/kg = 513.000 lei/kg

- marfa B:

cost achiziție = 3.500 lei/buc
adaos comercial = 3.500 lei/buc × 20% = 700 lei/buc
TVA neexigibilă = (3.500 lei/buc + 700 lei/buc) × 19% = 798 lei/buc
preț vânzare cu amănuntul = 4.998 lei/buc

Valoare marfă la preț vânzare cu amănuntul:

5.000 buc × 4.998 lei/buc = 24.990.000 lei, din care:
cost achiziție = 5.000 buc × 3.500 lei/buc = 17.500.000 lei
adaos comercial = 5.000 buc × 700 lei/buc = 3.500.000 lei
TVA neexigibilă = 5.000 buc × 798 lei/buc = 3.990.000 lei

- marfa C:

cost achiziție = 10.000 lei/ml
adaos comercial = 10.000 lei/ml × 17% = 1.700 lei/ml
TVA neexigibilă = (10.000 lei/ml + 1.700 lei/ml) × 19% = 2.223 lei/ml
preț vânzare cu amănuntul = 13.923 lei/ml

Valoare marfă la preț vânzare cu amănuntul:

400 ml × 13.923 lei/ml = 5.569.200 lei, din care:
cost achiziție = 400 ml × 10.000 lei/ml = 4.000.000 lei
adaos comercial = 400 ml × 1.700 lei/ml = 680.000 lei
TVA neexigibilă = 400 ml × 2.223 lei/ml = 889.200 lei

Se înregistrează intrarea în gestiune la valorile calculate:

371 =	%	33.772.200	(3.213.000 + 24.990.000 + 5.569.200)
	401	23.500.000	(2.000.000 + 17.500.000 + 4.000.000)
	378	4.880.000	(700.000 + 3.500.000 + 680.000)
	4428	5.392.200	(513.000 + 3.990.000 + 889.600)
4426 =	401	4.465.000	(23.500.000 × 19%)

Se înregistrează diminuare de preț pentru marfa A, în baza Procesului verbal de modificare a prețului - prin diminuarea adaosului comercial de la 35 % la 25%.

A:

371 =	%	238.000	
	378	200.000	(2.000.000 × 10%)
	4428	38.000	

↳ cost achiziție ↳ % de diminuare a adaosului

(corecția intrării în gestiune pentru elementele ce se modifică: adaos comercial și TVA neexigibilă aferentă).

Se înregistrează vânzările direct cu numerar:

5311 =	%	30.000.000	
	707	25.210.200	
	4427	4.789.800	(30.000.000 × 15,966%)

Se înregistrează descărcarea gestiunii de marfă vândută, la preț vânzare cu amănuntul:

%	= 371	30.000.000	(la nivelul încasărilor)
607		20.979.930	(30.000.000 – 4.230.270 – 4.789.800)
378		4.230.270	(k)
4428		4.789.800	(la nivelul TVA colectată)

$$k_{378} = \frac{S_{iC}\,378 + R_C\,378}{\underbrace{S_{iD}\,371 + R_D\,371}_{\text{la pret de vânzare cu amanuntul}}} =$$

fara TVA neexigibila

$$= \frac{300.000 + 4.680.000}{(1.547.000 - 247.000) + (33.772.200 - 5.392.200)} =$$

$$= \frac{4.980.000}{1.300.000 + 28.380.000} = 0{,}1678$$

$0{,}1678 \times 25.210.200 = 4.230.270$

$\hookrightarrow R_c$ 707

➢ Se determină valoarea stocului final al mărfii la preț de vânzare cu amănuntul, adaosul comercial și TVA neexigibilă aferente.

Sistematic:

D	371	C
$S_{iD} = 1.547.000$		
$R_D = 33.772.200$	$R_C = 30.000.000$	
$S_{fD} = 5.319.200$		

la preț vânzare cu amănuntul

D	378	C
	$S_{iC} = 300.000$	
$R_D = 4.230.270$	$R_C = 4.680.000$	
	$S_{fC} = 749.730$	

adaos comercial aferent

D	4428	C
	$S_{iC} = 247.000$	
$R_D = 4.789.800$	$R_C = 5.392.200$	
	$S_{fC} = 849.400$	

TVA neexigibilă aferentă

Cumulând cele trei solduri finale, obținem valoarea stocului final la cost de achiziție efectiv:

$5.319.200 - 749.730 - 849.400 = 3.720.070$

Raportul: $\frac{749.730}{5.319.200 - 849.400} = 0{,}1678 \cong k$

Produsul: $5.319.200 \times 15{,}966\% = 849.264 \cong$ TVA neexigibilă

9 Societatea acceptă plusul la recepție, nefacturat:

Se întocmește NIR pentru toată cantitatea recepționată.

Se înregistrează marfa primită la cost de achiziție, conform facturii, pe cantitatea mai mică:

%	= 401	11.900.000
371		10.000.000
4426		1.900.000

Se înregistrează plusul acceptat, urmând a solicita diferența de factură de la furnizor:

%	= 408	1.190.000
371		1.000.000
4428		190.000

Se înregistrează diferența de factură de la furnizor, în momentul primirii acesteia, ulterior:

408	= 401	1.190.000
4426	= 4428	190.000

Se achită furnizorului ambele facturi, cu ordin de plată:

401 = 5121 13.090.000 (11.900.000 + 1.190.000)

b) Societatea respinge plusul la recepție, nefacturat:

Se întocmește NIR numai pentru cantitatea acceptată, înscrisă în factură.

Se înregistrează marfa primită, conform facturii:

%	= 401	11.900.000
371		10.000.000
4426		1.900.000

Se înregistrează extracontabil, în partidă simplă – prin contul 8033 "Mărfuri în custodie" – plusul neacceptat:

8033 (D) = 1.000.000

și se anunță furnizorul să ridice această marfă.

Se achită furnizorului numai factura (cantitatea acceptată), cu ordin de plată:

401 = 5121 11.900.000

Se înregistrează scoaterea din evidență, în partidă simplă, a plusului – restituit furnizorului:

1.000.000 = 8033 (C)

10 Societatea respinge plusul la recepție, facturat:

Se întocmește NIR numai pentru cantitatea comandată, mai mică.

Se înregistrează intrarea în gestiune a cantității comandate, fără factură:

%	= 408	4.760.000
371		4.000.000
4428		760.000

și se restituie furnizorului factura inițială, solicitând o nouă factură.

Se înregistrează în partidă simplă, plusul necomandat:

8033 (D) = 1.000.000

și se anunță furnizorul să ridice această cantitate.

Se înregistrează primirea noii facturi, pe cantitatea comandată:

408	= 401	4.760.000
4426	= 4428	760.000

Se înregistrează achitarea acestei facturi, cu ordin de plată:

401 = 5121 4.760.000

Se restituie furnizorului plusul necomandat:

1.000.000 = 8033 (C)

11 Minusul la recepție este soluționabil:

a.1) Din vina furnizorului:

Se întocmește NIR numai pentru cantitatea primită.

Se înregistrează intrarea acestei cantități fără factură și se restituie furnizorului factura:

%	= 408	8.925.000
371		7.500.000
4428		1.425.000

Se înregistrează primirea noii facturi:

408 = 401 8.925.000

4426 = 4428 1.425.000

Se înregistrează plata acestei facturi, cu ordin de plată:

401 = 5121 8.925.000

a.2) Din vina cărăușului / delegatului:

Se întocmește NIR pe cantitatea primită efectiv (mai mică).

Se înregistrează intrarea acestei cantități, evidențiind lipsa pe cheltuiala proprie (fără a modifica datoria față de furnizor):

%	= 401	9.520.000	
371		7.500.000	} 19%
6588		500.000	} 19%
4426		1.520.000	← 19%

Se înregistrează achitarea facturii, integral, cu ordin de plată:

401 = 5121 9.520.000

Se înregistrează imputația față de delegat / cărăuș, pe baza Deciziei de imputație:

461 = %		773.500
	7588	650.000
	4427	123.500

Se înregistrează recuperarea sumei prin casierie, pe baza chitanței de casă:

5311 = 461 773.500

a.3) Datorită perisabilităților de transport și depozitare:

Se întocmește NIR pe cantitatea efectiv primită (mai mică).

Se înregistrează intrarea acestei cantități, evidențiind lipsa pe cheltuieli din exploatare (fără a modifica datoria față de furnizor):

%	= 401	9.520.000	
371		7.500.000	} 19%
6588		500.000	} 19%
4426		1.520.000	← 19%

Se înregistrează achitarea facturii, integral, cu ordin de plată:

401 = 5121 9.520.000

b) Minusul la recepție nu este soluționabil în momentul recepției:

Se întocmește NIR numai pentru cantitatea primită efectiv (mai mică).

Se înregistrează intrarea pe această cantitate, evidențiind lipsa ca "sumă în curs de clarificare", fără a modifica datoria față de furnizor:

%	= 401	9.520.000
371		7.500.000
473		500.000
4426		1.520.000

Se înregistrează achitarea facturii, cu ordin de plată:

401 = 5121 9.520.000

Se înregistrează ulterior clarificarea lipsei, din vina cărăușului:

6588 = 473 500.000

Se înregistrează imputația, în baza deciziei de imputație:

461 = %		773.500
	7588	650.000
	4427	123.500

Se înregistrează încasarea sumei prin casierie, în baza chitanței de casă:

5311 = 461 773.500

12 a) Se înregistrează primirea mărfii de la deponentul persoană fizică; se întocmește bon de consignație:

8033 (D) = 5.500.000 (3 buc × 1.000.000 lei/buc + 5 buc × 500.000 lei/buc)

Se determină prețul de vânzare cu amănuntul:

A:	preț deponent	=	1.000.000 lei/buc
	comision	= 1.000.000 × 10% =	100.000 lei/buc
	TVA colectată	= 100.000 × 19% =	19.000 lei/buc
	preț vânzare cu amănuntul =		1.119.000 lei/buc

B:	preț deponent	=	500.000 lei/buc
	comision	= 500.000 × 10% =	50.000 lei/buc
	TVA colectată	= 50.000 × 19% =	9.500 lei/buc
	preț vânzare cu amănuntul =		559.500 lei/buc

Se înregistrează vânzarea de produse, conform încasărilor – pe bază de bon:

461 = %		3.916.500	(2 buc × 1.119.000 lei/buc + 3 buc × 559.500 lei/buc)
	707	3.500.000	(2 buc × 1.000.000 lei/buc + 3 buc × 500.000 lei/buc)
	708	350.000	(2 buc × 100.000 lei/buc + 3 buc × 50.000 lei/buc)
	4427	66.500	(2 buc × 19.000 lei/buc + 3 buc × 9.500 lei/buc)

Se înregistrează încărcarea şi descărcarea gestiunii, cu valoarea mărfii vândute:

371 = %	3.916.500	%	= 401	3.916.500
462	3.500.000	607		3.500.000
378	350.000	378		350.000
4428	66.500	4428		66.500

Se înregistrează achitarea prin casierie a sumei cuvenite deponentului, după reţinerea impozitului pe venit şi virarea din cont, cu ordin de plată, la bugetul statului:

462 = 446	350.000	(3.500.000 × 10%)
446 = 5121	350.000	
462 = 5311	3.150.000	(3.500.000 – 350.000)

b) Se înregistrează primirea mărfii de la deponentul persoană juridică; se întocmeşte bon de consignaţie:

8033 (D) = 5.500.000 (3 buc × 1.000.000 lei/buc + 5 buc × 500.000 lei/buc)

Se determină preţul de vânzare cu amănuntul:

A: preţ deponent = 1.000.000 lei/buc
comision = 1.000.000 × 10% = 100.000 lei/buc
TVA colectată = 1.100.000 × 19% = 209.000 lei/buc
preţ vânzare cu amănuntul = 1.309.000 lei/buc

B: preţ deponent = 500.000 lei/buc
comision = 500.000 × 10% = 50.000 lei/buc
TVA colectată = 550.000 × 19% = 104.500 lei/buc
preţ vânzare cu amănuntul = 654.500 lei/buc

Se înregistrează vânzarea de produse, conform încasărilor:

5311 = %	4.581.500	(2 buc × 1.309.000 lei/buc + 3 buc × 654.500 lei/buc)
707	3.500.000	(2 buc × 1.000.000 lei/buc + 3 buc × 500.000 lei/buc)
708	350.000	(2 buc × 100.000 lei/buc + 3 buc × 50.000 lei/buc)
4427	731.500	(2 buc × 209.000 lei/buc + 3 buc × 104.500 lei/buc)

Se înregistrează încărcarea şi descărcarea gestiunii, cu valoarea mărfii vândute:

371 = %	4.581.500	%	= 371	4.581.500
401	3.500.000	607		3.500.000
378	350.000	378		350.000
4428	731.500	4428		731.500
4426 = 401	665.000	3.500.000 × 19%		

Se înregistrează achitarea sumei cuvenite deponentului, din casierie cu chitanţă de casă:

401 = 5311 4.165.000 (3.500.000 + 665.000)

13 Se înregistrează realizarea produselor finite, în baza Raportului de fabricaţie şi Notei de predare la magazie:

345 = 711 7.000.000 (2.000 buc × 3.500 lei/buc)

Se înregistrează intrarea produselor în gestiunea de mărfuri:

371 = %	11.662.000		
345	7.000.000		
378	2.800.000	→	(7.000.000 × 40%)
4428	1.862.000	←	19%

Se înregistrează vânzarea de mărfuri, conform încasărilor:

5311 = %	9.000.000	
707	7.563.060	
4427	1.436.940	(9.000.000 × 15,966%)

Se înregistrează descărcarea gestiunii de marfa vândută:

%	= 371	9.000.000
607		5.402.294
378		2.160.766
4428		1.436.940

$$k_{378} = \frac{2.800.000}{11.662.000 - 1.862.000} = 0,2857$$

0,2857 × 7.563.060 = 2.160.766 → R_C 707

Se înregistrează diferenţele de preţ aferente produselor realizate:

3485 = 711 600.000 2.000 buc × (3.500 lei/buc – 3.200 lei/buc)

Se înregistrează diferenţele de preţ aferente produselor trecute în gestiunea mărfurilor:

711 = 3485 600.000

14 Evaluare la cost de achiziţie – inventar permanent

10.01: Se înregistrează cumpărarea de ambalaje, întocmind NIR:

%	= 401	714.000	
381		600.000	(400 buc × 1.000 lei/buc) + 200.000 lei
4426		114.000	

12.01: Se înregistrează cumpărarea, întocmind NIR:

%	= 401	595.000	
381		500.000	(500 buc × 800 lei/buc) + 100.000 lei
4426		95.000	

15.01: Se înregistrează factura către clienți:

411.1 = %		714.000	
	708	600.000	(300 buc × 2.000 lei/buc)
	4427	114.000	

Se înregistrează descărcarea gestiunii la CMP_1:

$$CMP_1 = \frac{1.100.000 \text{ lei}}{900 \text{ buc}} = 1.222 \text{ lei/buc}$$

608 = 381 366.600 (300 buc × 1.222 lei/buc)

18.01: Se înregistrează cumpărarea, întocmind NIR:

%	= 401	392.700	
381		330.000	(200 buc × 900 lei/buc) + 150.000 lei
4426		62.700	

20.01: Se înregistrează vânzarea cu factură către clienți:

411.1 = %		1.285.200	
	708	1.080.000	(600 buc ×1.800 lei/buc)
	4427	205.200	

Se înregistrează descărcarea gestiunii la CMP_2

$$CMP_2 = \frac{(600 \text{ buc} \times CMP_1) + 330.000 \text{ lei}}{600 \text{ buc} + 200 \text{ buc}} =$$

$$\frac{(600 \text{ buc} \times 1.222 \text{ lei/buc}) + 330.000 \text{ lei}}{800 \text{ buc}} = 1.329 \text{ lei/buc}$$

608 = 381 797.400 (600 buc × 1.329 lei/buc)

25.01: Se înregistrează cumpărarea, întocmind NIR:

%	= 401	952.000	
381		800.000	(500 buc × 1.100 lei/buc) + 250.000 lei
4426		152.000	

31.01: Se înregistrează lipsa în gestiune, neimputabilă, evaluată la CMP_3:

$$CMP_3 = \frac{(200 \text{ buc} \times CMP_2) + 800.000 \text{ lei}}{200 \text{ buc} + 500 \text{ buc}} =$$

$$\frac{(200 \text{ buc} \times 1.329 \text{ lei/buc}) + 800.000 \text{ lei}}{700 \text{ buc}} = 1.523 \text{ lei/buc}$$

6588 = 381 152.300 (100 buc × 1.523 lei/buc)

Se înregistrează TVA colectată aferentă lipsei neimputabile:

635 = 4427 28.937 (152.300 × 19%)

- Cele două cheltuieli – respectiv contravaloarea lipsei și TVA aferentă sunt nedeductibile fiscal.

➢ Se determină stocul și soldul final, evaluat la cost de achiziție:

- stoc final = 600 buc
- sold final = 600 buc × 1.523 lei/buc = 913.800 lei

(evaluat la CMP_3)

Sistematic:

D	381	C
R_D = 2.230.000		R_C = 1.316.300
S_{fD} = 913.700		

(600 buc × 1.523 lei/buc)

b) **Evaluare la cost de achiziție – inventar intermitent.**

Neavând stoc inițial, nu înregistrăm anularea.

Se înregistrează intrările în gestiune, direct pe cheltuieli:

10.01:	%	= 401	714.000	
	608		600.000	(400 buc × 1.000 lei/buc) + 200.000 lei
	4426		114.000	
12.01:	%	= 401	595.000	
	608		500.000	(500 buc × 800 lei/buc) + 100.000 lei
	4426		95.000	
18.01:	%	= 401	392.700	
	608		330.000	(200 buc × 900 lei/buc) + 150.000 lei
	4426		62.700	
25.01:	%	= 401	952.000	
	608		800.000	(500 buc × 1.100 lei/buc) + 250.000 lei
	4426		152.000	

Nu se înregistrează descărcările de gestiune, în schimb, se înregistrează vânzările cu factură către terți:

15.01:

411.1 = %		714.000	
	708	600.000	(300 buc × 2.000 lei/buc)
	4427	114.000	

20.01:

411.1 = % 1.285.200 (600 buc × 1.800 lei/buc)
708 1.080.000
4427 205.200

Se înregistrează stocul final de ambalaje, de 600 buc, determinat prin inventar obligatoriu la sfârșitul lunii și evaluat prin CMP_{global} (lunar) (în acest caz, nu se poate identifica lipsa în gestiune):

$$CMP_g = \frac{2.230.000 \text{ lei}}{1.600 \text{ buc}} = 1.394 \text{ lei/buc}$$

608 = 381 836.400 (600 buc × 1.394 lei/buc)

➢ Indirect, se determină ieșirile din timpul lunii, conform relației:

$$E = S_i + I - S_f = \Phi + 2.230.000 + 836.400 = 1.393.600 \text{ lei}$$

Sistematic:

D	600	C
$S_i = \Phi$		
I = 2.230.000		
S_f = 836.400		
E = 1.393.600		

c) Evaluarea la preț standard – inventar permanent:

10.01: Se înregistrează intrarea la preț standard, cu diferențele de preț aferente:

% = 401 714.000
381 620.000 (400 buc × 1.550 lei/buc)
388 20.000
4426 114.000

12.01: Se înregistrează intrarea la preț standard, cu diferențele de preț aferente:

% = 401 595.000
381 775.000 (500 buc × 1.550 lei/buc)
388 275.000
4426 95.000

15.01: Se înregistrează vânzarea cu factură către clienți:

411.1 = % 714.000
708 600.000 (300 buc × 2.000 lei/buc)
4427 114.000

Se înregistrează descărcarea gestiunii de ambalaje vândute la preț standard:

608 = 381 465.000 (300 buc 1.550 lei/buc)

18.01: Se înregistrează cumpărarea la preț standard, cu diferențele de preț aferente:

% = 401 392.700
381 310.000 (200 buc × 1.550 lei/buc)
388 20.000
4426 62.700

20.01: Se înregistrează vânzarea cu factură către clienți:

411.1 = % 1.285.200
708 1.080.000 (600 buc × 1.800 lei/buc)
4427 205.200

Se înregistrează descărcarea gestiunii de ambalaje vândute la preț standard:

608 = 381 930.000 (600 buc 1.550 lei/buc)

25.01: Se înregistrează cumpărarea la preț standard, cu diferențele de preț aferente:

% = 401 952.000
381 775.000 (500 buc × 1.550 lei/buc)
388 25.000
4426 152.000

31.01: Se înregistrează lipsa în gestiune, neimputabilă, la preț standard:

6588= 381 155.000 (100 × 1.550 lei/buc)

La sfârșitul lunii se calculează și se repartizează diferențele de preț aferente ieșirilor din gestiune, cu ajutorul coeficientului de repartizare:

$$k_{388} = \frac{S_{iD}\ 388 + R_D\ 388}{\underbrace{S_{iD}\ 381 + R_D\ 381}_{\text{la pret standard}}} = \frac{250.000}{2.480.000} = -0,1008$$

Se înregistrează diferențele de preț aferente ambalajelor vândute:

(- 0,1008) × (465.000 + 930.000) = 140.616

6588 = 388 140.616

Se înregistrează diferențele de preț aferente lipsei în gestiune:

(- 0,1008) × 155.000 = 15.624

608 = 388 15.624

Se înregistrează TVA colectată aferentă lipsei neimputabile, la cost de achiziție, efectiv:

635 = 4427 26.481 (155.000 + 15.624) × 19%

➢ Se determină soldul final la preț standard, cu diferențele de preț aferente :

- stoc final = 600 buc
- sold final = 600 buc × 1.550 lei/buc = 930.000 lei

Sistematic:

D	381	C
R_D = 2.480.000	R_C = 1.550.000	
S_{fD} = 930.000		

la preț standard (600 buc × 1.550 lei/buc)

D	388	C
R_D = 250.000	R_C = 156.240	
S_{fD} = 93.760		

diferențe de preț aferente

Cumulând cele 2 solduri finale, obținem valoarea stocului final la cost de achiziție efectiv:

930.000 + 93.760 = 836.240

Raportul $\frac{93.760}{930.000} = -0,1008 \cong k$

d) Evaluare la preț de factură – inventar permanent

10.01: Se înregistrează cumpărarea la preț de factură, cu cheltuielile de transport – aprovizionare aferente:

%	= 401	714.000	
381		400.000	(400 buc × 1.000 lei/buc)
388		200.000	
4426		114.000	

12.01: Se înregistrează cumpărarea la preț de factură, cu cheltuielile de transport – aprovizionare aferente:

%	= 401	595.000	
381		400.000	(500 buc × 800 lei/buc)
388		100.000	
4426		95.000	

15.01: Se înregistrează vânzarea cu factură către clienți:

411.1 =	%	714.000	
	708	600.000	(300 buc × 2.000 lei/buc)
	4427	114.000	

Se înregistrează descărcarea gestiunii la preț de factură, determinat prin CMP_1:

$$CMP_1 = \frac{800.000 \text{ lei}}{900 \text{ buc}} = 889 \text{ lei/buc}$$

608 = 381 266.700(300 buc × 889 lei/buc)

18.01: Se înregistrează cumpărarea la preț de factură, cu cheltuielile de transport – aprovizionare aferente:

%	= 401	392.700	
381		180.000	(200 buc × 900 lei/buc)
388		150.000	
4426		62.700	

20.01: Se înregistrează vânzarea cu factură către clienți:

411.1 =	%	1.285.200	
	708	1.080.000	(600 buc × 1.800 lei/buc)
	4427	205.200	

Se înregistrează descărcarea gestiunii la preț de factură, determinat prin CMP_2:

$$CMP_2 = \frac{(600 \text{ buc} \times 889 \text{ lei/buc}) + 180.000 \text{ lei}}{600 \text{ buc} + 200 \text{ buc}} = 892 \text{ lei/buc}$$

6588 = 381 535.200 (600 buc × 892 lei/buc)

25.01: Se înregistrează cumpărarea la preț de factură, cu cheltuielile de transport – aprovizionare aferente:

%	= 401	952.000	
381		550.000	(500 buc × 1.100 lei/buc)
388		250.000	
4426		152.000	

31.01: Se înregistrează lipsa în gestiune, la preț de factură, determinat prin CMP_3:

$$CMP_3 = \frac{(200 \text{ buc} \times 892 \text{ lei/buc}) + 550.000 \text{ lei}}{200 \text{ buc} + 500 \text{ buc}} = 1.041 \text{ lei/buc}$$

6588 = 381 104.100 (100 buc × 1.041 lei/buc)

➢ Se calculează și se repartizează cheltuielile de transport – aprovizionare aferente ieșirilor din gestiune:

$$k_{388} = \underbrace{\frac{S_{iD}\ 388 + R_D\ 388}{S_{iD}\ 381 + R_D\ 381}}_{\text{la pret factură}} = \frac{700.000}{1.530.000} = 0,4575$$

Se înregistrează cheltuielile de transport – aprovizionare aferente ambalajelor vândute:

$0{,}4575 \times (266.700 + 535.200) = 366.870$

608 = 388 366.870

Se înregistrează cheltuielile de transport – aprovizionare aferente lipsei în gestiune:

$0{,}4575 \times 104.100 = 47.625$

6588 = 388 47.625

Se înregistrează TVA colectată aferentă lipsei la cost de achiziție efectiv:

635 = 4427 28.823 $(104.100 + 47.625) \times 19\%$

➢ Se determină soldul final la preț factură și cheltuielile de transport - aprovizionare aferente :

- stoc final = 600 buc
- sold final = 600 buc × 1.041 lei/buc = 624.600 lei (evaluat la CMP_3)

Sistematic:

D	381	C
R_D = 1.530.000	R_C = 906.000	
S_{fD} = 624.000		

la preț de factură (600 buc × 1.041 lei/buc)

D	388	C
R_D = 700.000	R_C = 414.495	
S_{fD} = 285.505		

cheltuieli de transport-aprovizionare aferente

Cumulând cele 2 solduri finale, obținem valoarea stocului final la cost de achiziție efectiv:

624.000 + 285.505 = 909.505

Raportul: $\frac{285.505}{624.000} = 0{,}4575 = k$

15 **Evaluare la cost de producție – inventar permanent**

Valoare stoc inițial la cost de producție:

S_{iD} 381 = 400.000 (200 buc × 2.000 lei/buc)

05.01: Se înregistrează realizarea în producție proprie, în baza Raportului de fabricație și a Notei de predare la magazie:

381 = 711 900.000 (500 buc × 1.800 lei/buc)

10.01: Se înregistrează vânzarea cu factură către clienți:

411.1 = %	1.071.000	
708	900.000	(300 buc × 3.000 lei/buc)
4427	171.000	

15.01: Se înregistrează realizarea în producție proprie:

381 = 711 760.000 (400 buc × 1.900 lei/buc)

20.01: Se înregistrează vânzarea cu factură către clienți:

411.1 = %	1.785.000	
708	1.500.000	(600 buc × 2.500 lei/buc)
4427	285.000	

➢ La sfârșitul lunii, se evaluează global ieșirile, calculând CMP_{global} (lunar):

$$CMP_g = \frac{400.000 \text{ lei} + 1.660.000 \text{ lei}}{200 \text{ buc} + 900 \text{ buc}} = 1.873 \text{ lei/buc}$$

711 = 381 1.685.700 (300 buc + 600 buc) × 1.873 lei/buc

➢ Se determină stocul și soldul final, la cost de producție :

- stoc final = 200 buc
- sold final = 200 buc × 1.873 lei/buc = 374.600 lei (evaluat la CMP_g)

Sistematic:

D	381	C
R_D = 2.060.000	R_C = 1.685.700	
S_{fD} = 374.300		

la preț de factură (200 buc × 1.873 lei/buc)

D	711	C
R_D = 1.685.700	R_C = 1.660.000	
S_{fD} = 25.700		

cheltuieli de transport-aprovizionare aferente

Contul 711 se închide la nivelul soldului debitor, prin contul de rezultate 121:

711 = 121 25.700

b) **Evaluare la cost de producție – inventar intermitent**

Se înregistrează anularea stocului inițial, în ipoteza că se va vinde în luna curentă:

711 = 381 400.000

Nu se înregistrează intrările în gestiune prin producție proprie.

Nu se înregistrează ieșirile din gestiune, în schimb se înregistrează vânzările către clienți:

10.01:

411.1 = %	1.071.000	
708	900.000	(300 buc × 3.000 lei/buc)
4427	171.000	

20.01:

411.1 = % 1.785.000

708 1.500.000 (600 buc × 2.500 lei/buc)
4427 285.000

➢ Se înregistrează stocul final, determinat prin inventar la sfârşitul lunii, de 200 buc, conform listelor de inventar, evaluat prin CMP_{global}.

CMP_{global} = 1.873 lei/buc (calculat la punctul anterior)

381 = 711 374.600 (200 buc × 1.873 lei/buc)

Acest stoc, se va anula la începutul lunii următoare, prin formulă inversă.

c) Evaluarea la preţ standard – inventar permanent

Valoare stoc iniţial la preţ standard:

S_{iD} 381 = 370.000 (200 buc × 1.850 lei/buc)

Valoare diferenţe de preţ aferente stocului iniţial:

S_{iD} 388 = 30.000 (nefavorabile, deci: preţ standard < cost de producţie efectiv)

05.01: Se înregistrează realizarea în producţie proprie, la preţ standard:

381 = 711 925.000 (500 buc × 1.850 lei/buc)

10.01: Se înregistrează vânzarea cu factură către clienţi:

411.1 = % 1.071.000
708 900.000 (300 buc × 3.000 lei/buc)
4427 171.000

Se înregistrează descărcarea gestiunii la preţ standard:

711 = 381 555.000 (300 buc × 1.850 lei/buc)

15.01: Se înregistrează realizarea în producţie proprie, la preţ standard:

381 = 711 740.000 (400 buc × 1.850 lei/buc)

20.01: Se înregistrează vânzarea cu factură către clienţi:

411.1 = % 1.785.000
708 1.500.000 (600 buc × 2.500 lei/buc)
4427 285.000

Se înregistrează descărcarea gestiunii la preţ standard:

711 = 381 1.110.000 (300 buc × 1.850 lei/buc)

➢ La sfârşitul lunii, se determină costul de producţie efectiv, aferent ambalajelor realizate, de 1.873 lei/buc (CMP_g calculat la punctul a), şi se înregistrează diferenţele de preţ aferente intrărilor:

- valoare la preţ standard = 900 buc × 1.850 lei/buc = 1.665.000 lei
- valoare la cost de producţie efectiv = 900 buc × 1.873 lei/buc = 1.685.700 lei
- diferenţe de preţ favorabile = 20.700 (se înregistrează în roşu)

388 = 711 20.700

➢ Se calculează şi se repartizează diferenţele de preţ aferente ieşirilor la preţ standard:

$$k_{388} = \frac{\underbrace{S_{iD}381 + R_D381}_{\text{la pret standard}}}{S_{iD}388 + R_D388} = \frac{370.000 + 1.665.000}{30.000 + 20.700} = 0{,}0249$$

0,0249 × (555.000 + 1.110.000) = 41.459

711 = 388 41.459 (nefavorabile)

➢ Se determină soldul final la preţ standard şi diferenţele de preţ aferente:

- stoc final = 200 buc
- sold final = 200 buc × 1.850 lei/buc = 370.000 lei

Sistematic:

D	381	C
S_{iD} = 370.000		
R_D = 1.665.000	R_C = 1.665.000	
S_{fD} = 370.000		

la preţ standard (200 buc × 1.850 lei/buc)

D	388	C
S_{iD} = 30.000		
R_D = 20.700	R_C = 41.459	
S_{fD} = 9.241		

diferenţe de preţ aferente (nefavorabile)

D	711	C
R_D = 1.665.000	R_C = 1.665.000	

- Cumulând cele două solduri finale, obţinem valoarea stocului final la cost de producţie efectiv:

370.000 + 9.241 = 379.241

Raportul: $\frac{9.241}{370.000} = 0{,}0249 = k$

16 Se înregistrează trimiterea materiei prime spre prelucrare, în baza Bonului de transfer, evaluată la cost de achiziţie:

351 = 301 2.000.000 (2.000 kg × 1.000 lei/kg)

Se înregistrează trimiterea materialelor auxiliare:

351 = 3021 400.000 (500 kg × 800 lei/kg)

Se reprimesc în gestiune materiile prime şi materialele, la costul de achiziţie anterior, în baza Bonului de restituire:

%	= 351	2.400.000	
301		2.000.000	
3021		400.000	

Se înregistrează factura de prelucrare de la prestator, determinând creşterea costului de achiziţie:

%	= 401	416.500	
301		250.000	
3021		100.000	
4426		66.500	

Vom avea:

- pentru materii prime:

$$c_a = \frac{2.000.000 \text{ lei} + 250.000 \text{ lei}}{2.000 \text{ kg}} = 1.125 \text{ lei/kg}$$

- pentru materiale auxiliare:

$$c_a = \frac{400.000 \text{ lei} + 100.000 \text{ lei}}{500 \text{ kg}} = 1.000 \text{ lei/kg}$$

Se înregistrează trimiterea spre remediere a produselor finite, în baza Bonului de transfer, evaluate la cost de producţie:

3545 = 345 15.000.000 (500 buc × 3.000 lei/buc)

Se înregistrează trimiterea spre remediere a materialelor de natura obiectelor de inventar, la cost de achiziţie:

351 = 303 100.000 (200 buc × 500 lei/buc)

Se reprimesc în gestiune produsele finite şi materialele de natura obiectelor de inventar, la costurile de producţie, respectiv de achiziţie, anterioare, în baza bonului ce restituire:

345 = 3545 15.000.000
303 = 351 100.000

Se înregistrează factura de remediere de la prestator, înregistrând cheltuieli aferente remedierilor la produsele finite şi respectiv recalculând costul de achiziţie pentru materialele de natura obiectelor de inventar:

%	= 401	833.000	
628		500.000	
303		200.000	
4426		133.000	

Vom avea:

- pentru materialele de natura obiectelor de inventar:

$$c_a = \frac{100.000 \text{ lei} + 200.000 \text{ lei}}{200 \text{ buc}} = 1.500 \text{ lei/buc}$$

(pentru produsele finite, nu se înregistrează creşterea valorii stocului, deoarece cheltuielile cu remedierile nu au fost efectuate de unitate, ci de terţi).

Se înregistrează cumpărarea cu factură a mărfurilor şi ambalajelor lăsate în custodia furnizorului:

%	= 401	12.435.500	
357		10.000.000	(1.000 buc × 10.000 lei/buc)
358		450.000	(300 buc × 1.500 lei/buc)
4426		1.985.500	

Se înregistrează primirea stocurilor, ulterior, la expirarea termenului de custodie pe bază de proces-verbal:

371 = 357 10.000.000
381 = 358 450.000

17 An 1:

Se înregistrează constituirea provizioanelor pentru stocurile la care s-au constatat deprecieri, astfel:

- materii prime = 5.000.000 lei – 4.500.000 lei = 500.000 lei
- materiale de natura obiectelor de inventar = 200.000 lei – 150.000 lei = 50.000 lei
- produse = 3.000.000 lei – 2.000.000 lei = 1.000.000 lei
- ambalaje = 1.000.000 lei – 500.000 lei = 500.000 lei

6814	= %	2.050.000	
	391	500.000	
	3922	50.000	
	3945	1.000.000	
	398	500.000	

An 2:

Se înregistrează la sfârşitul exerciţiului următor, deprecierea mai accentuată a materiilor prime – suplimentând provizionul deja constituit, cu 100.000 lei:

6814 = 391 100.000

(- depreciere în anul 2: 4.900.000 – 4.300.000 = 600.000 lei

- provizion existent = 500.000 lei)

Se înregistrează o depreciere mai redusă a materialelor de natura obiectelor de inventar – diminuând provizionul deja constituit cu 30.000 lei:

- depreciere în anul 2: 200.000 lei – 180.000 lei = 20.000 lei

- provizion existent = 50.000 lei

3922 = 7814 30.000

Se înregistrează anularea provizioanelor pentru deprecierea produselor şi ambalajelor, rămase fără obiect prin vânzarea acestora:

%	= 7814	1.500.000	
3945		1.000.000	
398		500.000	

An 3:

Se înregistrează anularea provizioanelor pentru deprecierea materiilor prime şi materialelor de natura obiectelor de inventar, rămase fără obiect ca urmare a consumului, respectiv aprecierii lor:

%	= 7814	620.000	
391		600.000	500.000 (iniţial) + 100.000 (suplimentat)
3922		20.000	50.000 (iniţial) – 30.000 (diminuat)

3.2 Probleme propuse

1. O societate comercială cu profil de producţie are pe stoc la data de 01.01 a.c., 1.000 kg materie primă la cost de achiziţie de 5.000 lei/kg.

În timpul lunii se produc următoarele mişcări:

05.01: intrare în gestiune prin cumpărare cu factură, a 2.000 kg la preţ factură 6.500 lei/kg, cheltuieli de transport = 100.000 lei, TVA deductibilă 19%;

08.01: ieşire din gestiune prin consum în baza bonului de consum, a 2.500 kg;

15.01: intrare în gestiune prin cumpărare cu factură, a 3.000 kg la preţ factură 4.800 lei/kg, cheltuieli transport = 300.000 lei, TVA deductibilă 19%;

20.01: donaţie către terţi – a 500 kg, înregistrând TVA colectată aferentă;

31.01: plus de inventar de 100 kg.

a) Să se înregistreze operaţiile la cost de achiziţie şi să se determine stocul şi soldul final, utilizând:

a_1) inventarul permanent – metoda CMP al ultimei intrări;

a_2) inventarul intermitent (folosind stocul final de la punctul a_1, evaluat prin CMP lunar).

b) Să se înregistreze operaţiile la preţ de factură, cunoscând:

S_{iD} 301 = 4.700.000 (1.000 kg × 4.700 lei/kg)

S_{iD} 308 = 300.000 (cheltuieli de transport), prin inventarul permanent – metoda FIFO.

c) Să se înregistreze operaţiile la preţul standard de 5.500 lei/kg, cunoscând:

S_{iD} 301 = 5.500.000 (1.000 kg × 5.500 lei/kg)

S_{iD} 308 = 500.000 (diferenţe de preţ favorabile), prin inventarul permanent.

- Comentaţi implicaţiile fiscale ale celor 2 metode de contabilitate a stocurilor şi a celor 3 metode de evaluare.

2. Societatea comercială are pe stoc la 01.01 a.c. 1.000 buc materiale de natura obiectelor de inventar în depozit, la cost de achiziţie de 2.000 lei/buc.

În timpul lunii se produc următoarele mişcări:

10.01: intrare în gestiune prin cumpărare cu factură a 3.000 buc la preţ factură 1.500 lei/buc, cheltuieli de transport = 100.000 lei, TVA deductibilă 19%;

13.01: dare în folosinţă a 3.200 buc pe bază de bon de consum;

16.01: intrare în gestiune prin cumpărare cu factură a 800 buc la preţ factură 1.800 lei/buc, cheltuieli de transport = 240.000 lei, TVA deductibilă 19%;

21.01: donaţie către terţi a 500 buc, cu TVA aferentă;

31.01: lipsă la inventar neimputabilă = 200 buc, cu TVA aferentă.

a) Să se înregistreze operaţiile la cost de achiziţie, determinând stocul şi soldul final în depozit şi în folosinţă prin - inventarul permanent – metoda FIFO;

b) Să se înregistreze operaţiile la preţ de factură, cunoscând:

S_{iD} 303 = 1.600.000 (1.000 buc × 1.600 lei/buc)

S_{iD} 308 = 400.000 (cheltuieli de transport), prin inventarul permanent – metoda LIFO.

c) Să se înregistreze operaţiile la preţ standard de 1.900 lei/buc, cunoscând:

S_{iD} 303 = 1.900.000 (1.000 buc × 1.900 lei/buc)

S_{iD} 308 = 100.000 (diferenţe de preţ nefavorabile), prin inventarul permanent.

3. Se cumpără cu factură echipament de lucru la cost de achiziţie de 8.000.000 lei, TV, deductibilă 19%. Echipamentul se distribuie salariaţilor, care suportă ½ din contravaloare, inclusiv TVA colectată aferentă.

Se recuperează suma de la salariaţi, astfel:

30% prin casierie, pe bază de chitanţă;

70% prin reţinere pe statul de plată.

4. Societatea comercială cu profil de producție are pe stoc la 01.01 a.c. produse finite 1.000 buc la preț standard de 10.000 lei/buc (S_{ID} 345 = 10.000.000) cu diferențe de preț aferente de 1.000.000 lei, favorabile (S_{ID} 348.5 = 1.000.000).

În timpul lunii se înregistrează operațiile:

10.01: realizarea a 2.000 buc la preț standard;

15.01: vânzare cu factură a 1.500 buc la preț de vânzare 12.000 lei/buc, TVA colectată 19%; descărcare de gestiune la preț standard;

25.01: realizarea a 600 buc la preț standard;

28.01: minus de inventar, neimputabil, de 300 buc, înregistrat la preț standard, împreună cu TVA colectată aferentă;

Comentați implicațiile fiscale.

31.01: se determină costul de producție efectiv aferent produselor realizate de 11.500 lei/buc, înregistrând diferențele de preț aferente intrărilor și ieșirilor din gestiune.

a) Să se determine stocul și soldul final la preț standard cu diferențele de preț aferente – prin inventar permanent.

b) Să se adapteze problema pentru evaluare la cost de producție efectiv:

- prin inventar permanent, metoda LIFO;
- prin inventar intermitent (utilizând stocul final de la punctul a, evaluat prin CMP global).

5. O societate comercială cu profil de desfacere cu ridicata, are pe stoc la 01.01 a.c. 3.000 kg marfă la cost de achiziție de 15.000 lei/kg.

În timpul lunii se produc următoarele mișcări:

03.01: vânzare cu factură către magazine, 2.000 kg la preț de vânzare de 19.500 lei/kg, TVA colectată 19% și descărcare de gestiune;

07.01: cumpărare cu factură de la furnizori, 1.500 kg la cost de achiziție 14.000 lei/kg, TVA deductibilă 19%;

14.01: trimitere spre remediere terților, 500 kg;

18.01: donație către terți, 700 kg, înregistrând TVA colectată aferentă;

24.01: cumpărare cu factură a 1.000 kg la cost de achiziție de 16.000 lei/kg, TVA deductibilă 19%. Se lasă marfa temporar în custodia furnizorului și se recepționează ulterior.

31.01: lipsa în gestiune de 600 kg, din care:

- 300 kg imputabile gestionarului la preț de imputație egal cu prețul de vânzare, TVA colectată 19%, recuperând suma prin casierie;
- 300 kg neimputabile, înregistrând TVA colectată aferentă.

Comentați implicațiile fiscale.

a) Să se înregistreze operațiile la cost de achiziție, determinând stocul și soldul final:

a1) prin inventar permanent – metoda LIFO;

a2) prin inventar intermitent (utilizând stocul final de la punctul a1, evaluat prin CMP lunar).

b) Să se înregistreze operațiile la preț de vânzare cu ridicata cunoscând:

S_{ID} 371 = 58.500.000 (3.000 kg × 19.500 lei/kg)

S_{IC} 378 = 13.500.000 (3.000 kg × 4.500 lei/kg),

iar adaosul comercial al mărfurilor intrate în gestiune a fost: 07.01 – 35%; 24.01 = 28%. La sfârșitul lunii se descarcă gestiunea, determinând adaosul comercial aferent ieșirilor din gestiune.

Să se determine soldul final și adaosul comercial aferent, prin inventar permanent.

6. Se cumpără cu factură de la furnizor animale, 3.000 kg în viu, la cost de achiziție de 25.000 lei/kg, TVA deductibilă 19%.

Se cumpără cu factură furaje, 1.000 kg la cost de achiziție de 1.000 lei/kg, TVA deductibilă 19%.

Se consumă pentru hrana animalelor, furaje 800 kg, conform bonului de consum.

Se înregistrează sporul în greutate vie a animalelor cu 500 kg la cost de producție efectiv de 10.000 lei/kg.

Se vând animale vii, cu factură către clienți, 2.000 kg (cu spor în greutate ulterior înregistrat de 200 kg) la preț de vânzare de 50.000 lei/kg, TVA colectată 19% și se descarcă gestiunea, determinând stocul și soldul final.

7. Un magazin de desfacere cu amănuntul are în stoc la data de 01.01 a.c., mărfuri în valoare de 8.330.000 lei, cu adaos comercial aferent = 2.000.000 lei și TVA neexigibilă aferentă = 1.330.000 lei.

În timpul lunii se cumpără marfă cu factură la cost de achiziție de 10.000.000 lei, TVA deductibilă 19%, magazinul practicând un adaos comercial de 40%. La recepție se constată o lipsă nesoluționabilă de 1.000.000 lei la cost de achiziție.

Ulterior, se constată că lipsa se datorează:

- 50% din vina furnizorului, solicitând de la acesta o nouă factură pe cantitatea corectă;
- 50% din vina cărăușului, căruia i se impută lipsa la preț vânzare, TVA colectată 19%, recuperând suma prin casierie.

În timpul lunii se înregistrează o majorare de preț la mărfuri – crescând adaosul comercial pentru stocul de marfă existent de la 40% la 45%.

Se cumpără cu factură hârtie de ambalat 50 kg la cost de achiziție de 5.000 lei/kg, TVA deductibilă 19%.

Se vinde marfă cu numerar către clienți, în valoare de 20.000.000 lei, împreună cu 35 kg hârtie de ambalat.

La sfârşitul lunii, se descarcă gestiunea de marfa vândută şi se determină soldul final, cu adaosul comercial şi TVA neexigibilă aferente. De asemenea, se înregistrează descărcarea gestiunii de hârtia vândută, cunoscând că preţul mediu de vânzare a mărfii a fost de 15.000 lei/kg.

Pentru stocul de marfă rămas, se înregistrează o diminuare a adaosului comercial de la 45% la 42%.

8. Se primesc în regim de consignaţie 5 buc dintr-un produs la preţ deponent 500.000 lei/buc, din care 3 buc de la un deponent persoană fizică şi 2 buc de la un deponent societate comercială. Magazinul practică un comision de 10%.

Se vând cu numerar 2 buc din prima categorie şi 1 buc din a 2-a categorie.

Se determină stocul şi soldul final pentru mărfurile în consignaţie.

9. O societate cu profil de producţie are în stoc la 01.01, 2.000 buc ambalaje la cost de achiziţie de 1.000 lei/buc.

În timpul lunii se produc următoarele mişcări:

04.01: cumpărare cu factură a 3.000 buc la preţ factură 1.200 lei/buc, cheltuieli de transport 200.000 lei, TVA deductibilă 19%. La recepţie se constată un plus de 100 buc, acceptat de societate. Se solicită factură suplimentară.

08.01: vânzare cu factură a 3.500 buc, la preţ vânzare 1.800 lei/buc, TVA colectată 19%;

11.01: cumpărare cu factură a 1.500 buc la preţ factură 1.300 lei/buc, cheltuieli de transport 100.000 lei, TVA deductibilă 19%. La recepţie se constată un plus necomandat de 200 buc, refuzat de societate. Se returnează factura păstrând ambalajele în custodie până la ridicarea lor de către furnizor. Se înregistrează factura corectă;

26.01: se donează terţilor 300 buc, înregistrând TVA colectată aferentă;

31.01: se constată lipsuri din perisabilităţi de 500 buc, din care:

- 200 buc – perisabilităţi admise;
- 300 buc – depăşiri, cu TVA colectată aferentă.

Comentaţi implicaţiile fiscale.

a) Să se înregistreze operaţiile la cost de achiziţie, determinând stocul şi soldul final:

- prin inventar permanent, metoda CMP lunar;
- prin inventar intermitent (utilizând stocul final precedent).

b) Să se înregistreze operaţiile la preţ de factură, cunoscând:

S_{iD} 381 = 1.800.000 (2.000 buc × 900 lei/buc)

S_{iD} 388 = 200.000 (cheltuieli de transport), prin inventarul permanent, metoda CMP al ultimei intrări.

c) Să se înregistreze operaţiile la preţul standard de 1.200 lei/buc, cunoscând:

S_{iD} 381 =2.400.000 (2.000 buc × 1.200 lei/buc)

S_{iD} 388 = 400.000 (diferenţe de preţ favorabile), prin inventarul permanent.

10. La sfârşitul exerciţiului, se determină pentru stocurile din gestiune următoarele valori:

	valoare inventar	valoare înregistrare
- materii prime	3.000.000	3.200.000
- animale	2.500.000	2.800.000
- materiale de natura obiectelor de inventar	1.000.000	900.000
- mărfuri	5.000.000	4.800.000
- ambalaje	4.000.000	4.100.000

Se constituie, după caz, provizioane pentru deprecierea stocurilor.

În anul următor, materiile prime se consumă, materiale de natura obiectelor de inventar se dau în folosinţă, iar mărfurile se vând.

Pentru:

	valoare inventar	valoare înregistrare
- animale	2.200.000	2.600.000
- ambalaje	4.050.000	4.100.000

Provizioanele se suplimentează, se diminuează sau se anulează, după caz.

După doi ani, animalele şi ambalajele se vând, iar provizioanele se anulează.

CAPITOLUL IV

APLICAȚII PRIVIND CONTABILITATEA RELAȚIILOR CU TERȚII

Relațiile cu terții generează creanțe și datorii înregistrate: față de clienți, furnizori, debitori și creditori diverși, salariați, acționari/asociați, bugetul asigurărilor sociale, bugetul statului, alte instituții publice, societăți din cadrul grupului, din activitatea de participație, subunități proprii etc.

1) **Creanțele** = sume de încasat, în următoarele situații:
   - creanțe comerciale = față de clienți, din relații de vânzare – cumpărare
     - creanțe interne
     - creanțe externe (export)
     - creanțe neîncasate la termen (clienți incerți)
     - creanțe neexigibile
   - creanțe față de salariați
   - creanțe față de bugetul Asigurărilor Sociale
   - creanțe față de bugetul statului și alte instituții publice (creanțe din subvenții de exploatare)
   - creanțe în cadrul grupului
   - creanțe față de asociați/acționari
   - creanțe din operațiuni în participație
   - creanțe între unitate și subunități – și între subunități
   - creanțe din operațiuni de regularizare

2) **Datoriile** = sume de plată, în următoarele situații:
   - datorii comerciale față de furnizori, din relații de vânzare-cumpărare
     - datorii interne
     - datorii externe (import)
     - datorii neexigibile
   - datorii salariale
   - datorii față de bugetul A.S. (cote salarii)

   - datorii fiscale (față de bugetul statului): TVA, impozit pe profit, impozit pe salarii, accize, alte impozite și taxe
   - datorii față de alte instituții publice (fonduri speciale)
   - datorii în cadrul grupului
   - datorii față de acționari/asociați
   - datorii din operațiuni în participație
   - datorii între unitate și subunități, și între subunități
   - datorii din operațiuni de regularizare

Toate categoriile de creanțe și datorii menționate – se reflectă în bilanțul contabil prin posturi bilanțiere distincte (de activ, respectiv de pasiv).

Creanțele și datoriile se înregistrează în contabilitatea financiară cu ajutorul clasei de conturi nr.4 din Planul General de Conturi:

Clasa 4 – Conturi de terți

40 Furnizori și conturi asimilate
- 401 Furnizori
- 403 Efecte de plătit
- 404 Furnizori de imobilizări
- 405 Efecte de plătit pentru imobilizări
- 408 Furnizori – facturi nesosite
- 409 Furnizori – debitori
  - 4091 Furnizori – debitori pentru cumpărări de bunuri
  - 4092 Furnizori – debitori pentru cumpărări de servicii

41 Clienți și conturi asimilate
- 411 Clienți
  - 411.1 Clienți
  - 4118 Clienți incerți sau în litigii
- 413 Efecte de primit
- 418 Clienți – facturi de întocmit
- 419 Clienți creditori

42 Personal și conturi asimilate
- 421 Personal – remunerații datorate
- 423 personal – ajutoare materiale datorate
- 424 Participarea personalului la profit
- 425 Avansuri acordate personalului
- 426 Drepturi de personal neridicate
- 427 Rețineri din remunerații datorate terților
- 428 Alte datorii și creanțe în legătură cu personalul

4281 Alte datorii în legătură cu personalul
4282 Alte creanțe în legătură cu personalul

43 Asigurări sociale, protecția socială și conturi asimilate
431 Asigurări sociale
4311 Contribuția unității la asigurările sociale
4312 Contribuția personalului pentru pensia suplimentară
4313 Contribuția unității la asigurările sociale de sănătate
4314 Contribuția personalului la asigurările sociale de sănătate
437 Ajutor de șomaj
4371 Contribuția unității la Fondul de șomaj
4372 Contribuția personalului la fondul de șomaj
438 Alte datorii și creanțe sociale
4381 Alte datorii sociale
4382 Alte creanțe sociale

44 Bugetul statului, Fonduri speciale și conturi asimilate
441 Impozitul pe profit
4411 Impozit pe profit curent
4412 Impozit pe profit amânat
442 Taxa pe valoarea adăugată
4423 TVA de plată
4424 TVA de recuperat
4426 TVA deductibilă
4427 TVA colectată
4428 TVA neexigibilă
444 Impozitul pe salarii
445 Subvenții
446 Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate
447 Fonduri speciale – taxe și vărsăminte asimilate
448 Alte datorii și creanțe cu bugetul statului
4481 Alte datorii față de bugetul statului
4482 Alte creanțe față de bugetul statului

45 Grup și asociați
451 Decontări în cadrul grupului
4511 Decontări în cadrul grupului
4518 Dobânzi aferente decontărilor în cadrul grupului
452 Decontări privind interese de participare
4521 Decontări privind interese de participare
4528 Dobânzi aferente decontărilor din interese de participare
455 Asociați – conturi curente

4551 Asociați – conturi curente
4558 Dobânzi – conturi asociați
456 Decontări cu asociații privind capitalul
457 Dividende de plată
458 Decontări din operații în participație
4581 Decontări din operații în participație – activ
4582 Decontări din operație în participație – pasiv

46 Debitori și creditori diverși
461 Debitori diverși
462 Creditori diverși

47 Conturi de regularizare și asimilate
471 Cheltuieli înregistrate în avans
472 Venituri înregistrate în avans
473 Decontări din operații în curs de clarificare

48 Decontări în cadrul unității
481 Decontări între unitate și subunități
482 Decontări între subunități

49 Provizioane pentru deprecierea creanțelor
491 Provizioane pentru deprecierea creanțelor – clienți
495 Provizioane pentru deprecierea creanțelor – decontări în cadrul grupului, unității și cu asociații
4951 Provizioane pentru creanțe din cadrul grupului
4952 Provizioane pentru creanțe din interese de participare
4953 Provizioane pentru creanțe asupra asociaților
496 Provizioane pentru deprecierea creanțelor – debitori diverși

Întrucât reflectă creanțe și datorii, conturile din clasa 4 sunt – o parte conturi de activ, o parte conturi de pasiv.

Conturile de activ se debitează la înregistrarea creanței, se creditează la încasarea/diminuarea acesteia, iar soldul debitor reflectă creanța existentă (neîncasată încă).

Excepție de la regula de activ:

- Contul 419 "Clienți creditori – cont de pasiv (se creditează cu avansul încasat de la clienți și se debitează la reținerea avansului din creanța de încasat).

Conturile de pasiv se creditează la înregistrarea datoriei, se debitează la plata/diminuarea acesteia, iar soldul creditor reflectă datoria existentă (neplătită însă).

Excepție de la regula de pasiv:

- Contul 409 "Furnizori debitori" – cont de activ (se debitează cu avansul plătit furnizorilor și se creditează la reținerea avansului din datoria de plătit).

De asemenea, clasa 4 cuprinde următoarele conturi bifuncționale:

- 4428 "TVA neexigibilă"
- 451 "Decontări în cadrul grupului"
- 456 Decontări cu asociații privind capitalul"
- 458 "Decontări din operații de participație"
- 473 "Decontări din operații în curs de clarificate"
- 481 "Decontări între unitate și subunități"
- 482 "Decontări între subunități"

4.1. Monografie rezolvată și comentată

1 O societate comercială cumpără cu factură de la furnizor materie primă la cost de achiziție 3.000.000 lei, TVA deductibilă 19%. Datorită calității necorespunz•toare, se refuz• la plat• ½ din cantitatea cump•rat• – fiind restituită furnizorului pe bază de factură în roșu emisă de acesta.

Pentru diferența de factură, societatea emite bilet la ordin, care se decontează în favoarea furnizorului.

2 Societatea înregistrează facturile de: energie și apă în valoare de 300.000 lei, TVA deductibilă 19%; telefon – în valoare de 500.000 lei, TVA deductibilă 19% și chirie – în valoare de 1.000.000 lei, TVA deductibilă 19%.

Se achită contravaloarea celor trei facturi prin casierie pe bază de chitanță de casă.

3 Societatea cumpără cu factură de la furnizor un mijloc de transport la cost de achiziție 10.000.000 lei, TVA deductibilă 19%, pentru care emite bilet la ordin ce se decontează în favoarea furnizorului.

4 Societatea cumpără cu factură de la furnizor materiale de natura obiectelor de inventar la cost de achiziție de 2.000.000 lei, TVA deductibilă 19%. În momentul livrării, furnizorul acordă următoarele reduceri: rabat 15%, remiză 10% și scont de decontare 5%.

Se achită datoria din contul bancar, cu ordin de plată, ținând seamă de reducerile acordate.

5 Se cumpără cu factură de la furnizor, mărfuri la cost de achiziție 5.000.000 lei, TVA deductibilă 19%.

Ulterior livrării, furnizorul acordă următoarele reduceri, pe bază de factură în roșu: rabat 10%, remiză 8% și scont de decontare 3%.

Se achită datoria din casierie, cu chitanță de casă, ținând seamă de reducerile ulterior acordate.

La sfârșitul anului, furnizorul acordă un risturn de 5% din valoarea mărfii cumpărate, pe bază de factură în roșu.

6 Se cumpără cu factură de la furnizor materiale auxiliare la cost de achiziție de 1.000.000 lei, TVA deductibilă 19%. Pentru plata datoriei cu întârziere, se percep penalități de 2%, care se achită din cont, odată cu datoria, pe bază de ordin de plată.

7 Se importă pe cont propriu în condiții FOB un aparat de măsură – la valoare externă de 2.000 $, conform facturii externe, curs de înregistrare (în vamă) 30.000 lei/$.

În vamă se percep taxe vamale de 10% și un comision vamal de 1%, care se achită din cont, cu ordin de plată, împreună cui TVA deductibilă 19%, aferentă importului.

Datoria față de furnizorul extern – nu se achită până la 31.12. când cursul crește la 30.100 lei/$, înregistrând rezervele din conversie aferente.

Ulterior, datoria se achită din cont la un curs de 29.700 lei/$.

8 Se importă pe cont propriu în condiții CAF, mărfuri la valoare externă de 1.000 €, conform facturii externe, curs de înregistrare (în vamă), 34.000 lei/€; transport extern estimat, 200 €.

În vamă se percep taxe vamale de 5% și comision vamal de 0,5%, care se achită din cont cu ordin de plată – împreună cu TVA deductibilă 19%, aferentă importului. Ulterior, se primește factura de transport extern de 180 €, înregistrată la cursul de 34.200 lei/€.

Se achită factura de transport extern, din cont, la cursul de 34.100 lei/€.

Datoria față de furnizorul extern nu se achită până la 31.12, când cursul a scăzut la 33.900 lei/€, înregistrând rezervele din conversie aferente.

Ulterior, datoria se achită din cont la cursul de 34.400 lei/€.

9 a) Societatea importă, pe bază de comision, piese de schimb la valoare externă de 3.000 $, curs de înregistrare (în vamă) – 30.000 lei/$, taxe vamale 5%; comision vamal 0,5%. Se achită în vamă din cont, taxa vamală, comisionul vamal și TVA deductibilă 19% la valoarea în vamă.

Societatea practică un comision la import de 3%.

Se emite factură către beneficiarul intern al pieselor de schimb importate şi se încasează creanţa prin cont, cu ordin de plată.

Se achită datoria faţă de furnizorul extern, din cont, la cursul de 30.500 lei/$.

b) Beneficiarul intern înregistrează intrarea în gestiune a pieselor de schimb importate, în baza facturii interne emise de societatea de import.

10 În vederea cumpărării unui utilaj de lucru se achită din cont furnizorului, un avans de 5.000.000 lei.

Ulterior, se cumpără utilajul cu factură, la cost de achiziţie de 12.000.000 lei, TVA deductibilă 19%.

Se reţine avansul deja achitat şi se achită din cont diferenţa, cu ordin de plată.

11 Se cumpără materiale auxiliare fără factură, la cost de achiziţie 2.000.000 lei, TVA aferent 19%. Ulterior, se primeşte factura şi se achită din casierie, pe bază de chitanţă de casă.

12 Se cumpără cu factură de la furnizor, mărfuri la cost de achiziţie 3.000.000 lei, TVA deductibilă 19%, împreună cu ambalaje restituibile în valoare de 2.000.000lei.

Se achită din casierie contravaloarea mărfii şi TVA aferentă.

Ambalajele se restituie în proporţie de 50%, iar cealaltă jumătate nu se mai restituie din următoarele motive:

- în valoare de 600.000 lei, datorită degradării lor;
- în valoare de 400.000 lei, pentru creşterea stocului propriu.

Se înregistrează factura furnizorului reprezentând TVA deductibilă aferentă ambalajelor nerestituite şi se achită din casierie contravaloarea ambalajelor şi TVA aferentă.

13 O societate comercială vinde cu factură către clienţi produse finite la preţ de vânzare 5.000.000 lei, TVA colectată 19% şi descarcă gestiunea de produse finite la cost de producţie efectiv de 3.000.000 lei.

Datorită calităţii necorespunzătoare, clientul refuză la plată 1/2 din produsele vândute, restituindu-le societăţii. Aceasta reprimeşte în gestiune produsele refuzate şi întocmeşte factură în roşu către client.

Pentru diferenţa de factură, clientul emite bilet la ordin care se decontează la scadenţă, în favoarea societăţii.

14 Se vinde cu factură către client un mijloc de transport la preţ de vânzare de 12.000.000 lei, TVA colectată 19% şi se scoate din evidenţă la

valoarea de intrare de 16.000.000 lei, ştiind că în momentul vânzării era amortizat în proporţie de 30%.

Creanţa se încasează prin cont, cu ordin de plată.

15 Se vând cu factură către clienţi, semifabricate la preţ de vânzare de 3.000.000 lei, TVA colectată 19% şi se descarcă gestiunea de semifabricate la cost de producţie efectiv de 1.500.000 lei. În momentul livrării, se acordă clientului următoarele reduceri: rabat 8%; remiză 6%; scont de decontare 3%.

Se încasează creanţa prin casierie, cu chitanţă de casă, ţinând seamă de reducerile acordate.

16 Se vând cu factură către clienţi, mărfuri la preţ de vânzare de 8.000.000 lei, TVA colectată 19% şi se descarcă gestiunea de mărfuri la cost de achiziţie de 5.500.000 lei.

Ulterior livrării, se acordă clientului pe bază de factură în roşu, următoarele reduceri: rabat 12%; remiză 9%; scont de decontare 5%.

Se încasează creanţa prin cont, cu ordin de plată, ţinând seamă de reducerile ulterior acordate.

La sfârşitul anului, pentru mărfurile vândute, se acordă clientului un risturn de 4% pe bază de factură în roşu.

17 Se vând cu factură către clienţi produse reziduale la preţ de vânzare de 1.000.000 lei, TVA colectată 19% şi se descarcă gestiunea de produse reziduale la cost de producţie efectiv de 800.000 lei.

Pentru neîncasarea creanţei la termen, se percep clientului penalităţi de 3%, care se încasează prin casierie, cu chitanţă de casă, împreună cu creanţa.

18 Se exportă pe cont propriu în condiţii FOB, produsele finite la valoare externă de 3.000 $, curs în momentul facturării de 29.600 lei/$ (cotă TVA zero). Se descarcă gestiunea de produse finite la cost de producţie efectiv 40.000.000 lei.

Creanţa nu se încasează până la 31.12, când cursul creşte la 30.000 lei/$, înregistrând rezervele din conversie aferente.

Ulterior, creanţa externă se încasează prin cont, la cursul de 29.300 lei/$.

19 Se exportă pe cont propriu, în condiţii CAF, semifabricate la valoare externă 5.000 €, curs în momentul facturării 34.000 lei/€ şi se descarcă gestiunea de semifabricate la cost de producţie efectiv 35.000.000 lei. Transport extern estimat, 100 €.

Ulterior, se primeşte factura de transport extern – în valoare de 120 €, înregistrată la cursul de 33.800 lei/€.

Factura de transport extern se achită din cont la cursul de 33.900 lei/€.

Creanța față de clientul extern nu se încasează până la 31.12, când cursul scade la 33.500 lei/€, înregistrând rezervele din conversie aferente.

Ulterior, creanța se încasează prin cont la cursul de 34.200 lei/€.

20 a) Se exportă pe bază de comision mărfuri la valoare externă de 2.000 $, curs în momentul facturării 30.000 lei/$.

Societatea de export practică un comision de 4%. Se încasează creanța de la clientul extern, prin cont, la cursul de 29.800 lei/$.

Se achită la același curs din cont, datoria față de furnizorul intern al mărfurilor exportate.

b) Furnizorul intern, vinde marfa cu factură către societatea de export – la valoare de 60.000.000 lei (2.000 $ × 30.000 lei/$), cotă TVA zero și descarcă gestiunea de marfa vândută, la cost de achiziție de 28.000.000 lei.

De asemenea, încasează creanța de la societatea de export.

Să se înregistreze în paralel în contabilitatea celor două societăți.

21 Se facturează unui client, prestări servicii în valoare de 3.000.000 lei, TVA colectată 19%.

Datorită neîncasării la timp, creanța devine incertă. Ulterior, se încasează prin cont 1/2 din creanța incertă, iar cealaltă jumătate se înregistrează ca pierdere din creanțe. Debitorul scos din activ se urmărește în continuare în partidă simplă.

Apărând posibilitatea de recuperare, creanța se reactivează și se încasează ulterior prin cont.

22 Se vând mărfuri către clienți, fără factură, la preț de vânzare de 1.500.000 lei, TVA aferentă 19%. Se descarcă gestiunea de mărfuri la cost de achiziție de 1.200.000 lei.

Ulterior, se întocmește factura și se încasează creanța prin casierie, cu chitanță de casă.

23 În vederea vânzării de produse finite, se încasează prin cont, cu ordin de plată, un avans de la client, în valoare de 2.440.000 lei, inclusiv TVA colectată 19%.

Se vând produsele finite cu factură, la preț de vânzare de 5.000.000 lei, TVA colectată 19% și se descarcă gestiunea de produse finite la cost de producție efectiv de 4.000.000 lei. Se reține avansul deja încasat și se încasează prin cont, cu ordin de plată diferența de creanță.

24 Se vând cu factură către clienți semifabricate la preț de vânzare de 6.000.000 lei, TVA colectată 19%, împreună cu ambalaje restituibile în valoare

de 3.000.000 lei. Se descarcă gestiunea de semifabricate la cost de producție efectiv de 4.500.000 lei.

Se încasează prin cont, cu ordin de plată, contravaloarea semifabricatelor și TVA aferentă.

Clientul restituie doar 80% din ambalaje.

Pentru ambalaje nerestituite, se facturează clientului TVA colectată aferentă și se încasează prin casierie, cu chitanță de casă, contravaloarea ambalajelor și TVA aferentă. Se descarcă gestiunea de ambalajele nerestituite, la cost de achiziție de 600.000 lei.

25 Se încasează prin cont de la clientul extern, un avans de 500 $ la cursul de înregistrare de 30.500 lei/$ (cotă TVA zero).

La data de 31.12 cursul scade la 30.300 lei/$, înregistrând rezervele din conversie aferente.

Ulterior, se facturează clientului extern mărfuri în valoare externă de 2.000 $, curs în momentul facturării 30.800 lei/$.

Se reține avansul deja încasat și se încasează prin cont diferența de creanță, la cursul de 31.000 lei/$.

26 O societate comercială A cumpără de la un furnizor C mărfuri cu factură, la cost de achiziție de 5.000.000 lei, TVA deductibilă 19%.

În același timp, societatea A vinde cu factură către clientul B, mărfuri la preț de vânzare de 4.000.000 lei, TVA colectată 19%.

Pentru a stinge creanța față de B și o parte din datoria față de C, societatea A trage o cambie asupra lui B în favoarea lui C.

Diferența datoriei față de C se achită de către A prin contul bancar, cu ordin de plată.

Intrată în posesia cambiei, societatea furnizoare C o utilizează astfel:

a) încasare la scadență;
b) remitere spre scontare la bancă cu 3 luni înainte de scadență, știind că rata dobânzii este de 15%;
c) plata parțială a unei datorii anterior înregistrate față de un furnizor D, în valoare de 8.000.000 lei, diferența fiind achitată prin casierie, pe bază de chitanță de casă.

Să se înregistreze cronologic și sistematic în contabilitatea celor trei societăți.

27 O societate comercială ridică din cont cu filă de CEC numerar, suma de 8.000.0000 lei, pe care o achită din casierie angajaților, ca avans chenzinal aferent lunii noiembrie a.c.

La sfârșitul lunii, se înregistrează un fond de salarii brut de 20.000.000 lei, din care 18.000.000 lei salarii propriu-zise și 2.000.000 lei spor de vechime.

Asupra fondului de salarii brut se calculează următoarele cote: CAS 24,5%; contribuția unității la asigurările de sănătate 7%, contribuția unității la fondul de șomaj 3,5%; fond de risc 0,5%; comision pentru camera de muncă 0,75%.

Pe statele de plată se operează următoarele reținere individuale: contribuția la asigurările sociale 9,5 %; contribuția la fondul de șomaj 1%; contribuția la fondul de sănătate 6,5%; impozit pe venit din salarii 4.000.000 lei; avans chenzinal 8.000.000 lei; garanții materiale 800.000 lei; echipament de lucru suportat de angajați 220.000 lei; imputații 500.000 lei.

În cursul lunii, se înregistrează, de asemenea, indemnizații brute de concediu medical în valoare de 3.000.000 lei, din care: 2.500.0000 lei salarii și 500.000 lei spor de vechime. Suma de 2.200.000 lei se suportă de către unitate și 800.000 lei se suportă de la Bugetul Asigurărilor Sociale.

Asupra cotei suportate de unitate se calculează: contribuția unității la Fondul asigurărilor de sănătate 7% și contribuția unității la Fondul de șomaj 3,5%.

Din indemnizațiile de concediu medical se reține: contribuția la asigurări sociale 9,5 %; contribuția la fondul de șomaj 1%; impozit pe venit din salarii 1.200.000 lei.

Se înregistrează contribuția angajaților bolnavi la Fondul Asigurărilor de Sănătate (considerăm 2 persoane și 15 zile CM). Se virează din cont cu ordin de plată de trezorerie, toate datoriile aferente salariilor, astfel:

- Impozitul pe venitul din salarii cu o întârziere de 3 zile, înregistrând și plătind din cont, penalități la bugetul statului; comentați implicațiile fiscale;
- Contribuția angajatului la asigurări sociale pentru pensia suplimentară, cu o întârziere de 5 zile, înregistrând și plătind din cont penalități la bugetul A.S.; comentați implicațiile fiscale.

Celelalte datorii se achită la termen.

Se ridică din cont cu filă CEC numerar și se achită din casierie angajaților restul de plată aferent salariilor și concediilor medicale, înregistrând salarii neridicate în valoare de 300.000 lei, care se depun în cont cu foaie de vărsământ.

Ulterior, salariile neridicate se achită angajaților în produse finite: 100 kg la preț de vânzare de 3.000 lei/kg.

Se înregistrează TVA colectată aferentă și se descarcă gestiunea de produse finite la cost de producție efectiv de 2.000 lei/kg.

28 Se înregistrează venituri brute aferente colaboratorilor în valoare de 5.000.000 lei, din care se reține fond sănătate 6,5% și impozit pe venit 800.000 lei.

Asupra veniturilor brute se aplică: Fond de risc 0,5%, comision Camera de Muncă 0,75% și Fond Asigurări de Sănătate 7%.

Se virează din cont, cu ordin de plată de trezorerie, toate datoriile aferente.

Se ridică din cont cu filă de CEC numerar restul de plată și se achită colaboratorilor din casierie.

29 Se înregistrează prime datorate salariaților de 4.000.000 lei.

Se reține impozit pe venit din salarii de 1.800.000 lei, care se virează din cont la bugetul statului.

Se ridică restul de plată din cont și se achită angajaților din casierie primele nete.

30 Trei angajați ai societății comerciale înregistrează la nivelul lunii noiembrie a.c. următoarele venituri salariale:

a) Angajatul A are salariul de bază negociat de 3.000.000 lei și sporul de vechime de 15%, fiind salarizat în regie. Are un copil în întreținere.

În timpul lunii a beneficiat de 15 zile (lucrătoare) de concediu de odihnă și a încasat un avans chenzinal de 1.000.000 lei.

La sfârșitul lunii i se reține rate locuință de 500.000 lei.

b) Angajatul B are un salariu de bază negociat de 1.500.000 lei și un spor de vechime de 10%, fiind salarizat în acord. Are în întreținere o persoană cu handicap grav.

Pentru luna respectivă, angajatul și-a îndeplinit norma în proporție de 115%.

De asemenea, beneficiază de: spor de noapte 15% - pentru 3 nopți și spor de toxicitate 20% pentru 5 zile lucrate în aceste condiții.

A încasat un avans chenzinal de 300.000 lei, iar la sfârșitul lunii i se reține contravaloare echipament de lucru de 100.000 lei.

c) Angajatul C are un salariu de bază negociat de 2.000.000 lei și sporul de vechime 20%, fiind salarizat în regie. Nu are persoane în întreținere.

În timpul lunii a fost în concediu medical 11 zile lucrătoare, pentru care a fost plătit cu 75% din salariul de bază inclusiv sporul de vechime.

A primit un avans de 400.000 lei, iar la sfârșitul lunii i se reține o imputație de 150.000 lei.

Să se întocmească statul de plată al salariilor pentru cei 3 angajați, iar în baza centralizatorului, să se contabilizeze operațiile la nivel de societate, calculând cotele aferente care se virează din cont și achitând restul de plată cuvenit.

31 În cursul unei luni, se înregistrează următoarele venituri:

- venituri din vânzări de mărfuri = 50.000.000 lei;

- venituri din chirii = 20.000.000 lei;
- venituri din participaţii = 3.000.000 lei;
- venituri din cedarea activelor = 5.000.000 lei;
- venituri din dobânzi = 1.500.000 lei,

şi următoarele cheltuieli:

- cheltuieli cu mărfurile = 25.000.000 lei;
- cheltuieli cu salarii = 8.000.000 lei;
- cheltuieli cu amenzi = 4.000.000 lei;
- cheltuieli de protocol, inclusiv TVA nedeductibilă aferentă = 1.190.000 lei;
- cheltuieli cu lipsuri în gestiune, neimputabile = 2.000.000 lei;
- cheltuieli cu TVA aferentă lipsurilor = 380.000 lei;
- cheltuieli cu sponsorizări = 3.100.000 lei.

Societatea are constituită o rezervă legală de 500.000 lei şi înregistrează o pierdere din anii precedenţi de 2.800.000 lei.

Se determină profitul brut contabil şi profitul impozabil. Se înregistrează impozitul pe profit aferent şi se virează din cont la bugetul statului.

Se determină profitul net.

32 a) O societate comercială vinde cu factură către clienţi aparatură electronică din producţie proprie, la preţ de vânzare 100.000.000 lei, accize 15%, TVA colectată 19%.

Se înregistrează şi se virează din cont la bugetul statului accizele aferente.

b) O societate comercială importă blănuri în valoare externă de 10.000 $, la curs de înregistrare (în vamă) de 30.000 lei/$, taxe vamale 5%, comision vamal 1%, accize 50%.

În vamă se achită din cont taxa şi comisionul vamal, accizele şi TVA deductibilă 19% aferentă importului.

33 Se înregistrează şi se virează din cont la bugetul statului, impozitul pe dividende de 5% aferent dividendelor brute în valoare de 20.000.000 lei.

34 Se înregistrează o subvenţie de exploatare de primit pentru cumpărare de materii prime în valoare de 100.000.000 lei, care ulterior se încasează, conform extrasului de cont.

35 Se înregistrează impozit pe un teren proprietatea statului în valoare de 3.000.000 lei, care se virează din cont la bugetul statului.

36 Se înregistrează şi se virează din cont la bugetul statului următoarele fonduri speciale:

- fond de sănătate:
  - de 12% pentru societate de reclamă pentru ţigări şi băuturi alcoolice, ştiind venitul obţinut din reclamă de 10.000.000 lei;
  - de 2% pentru un producător de ţigări şi băuturi alcoolice, ştiind venitul din vânzări de 15.000.000 lei;
  - de 2% pentru un comerciant de ţigări şi băuturi alcoolice, ştiind adaosul comercial 5.000.000 lei;
- fond special al drumurilor publice:
  - pentru un producător de carburanţi, ştiind cantitatea de motorină vândută de 1.000 de tone, 110 €/tonă;
  - pentru un importator de benzină, ştiind cantitatea importată de 1.000 de tone, 125 €/tonă (în ambele cazuri avem cursul de 38.000 lei/€);
- fond pentru protejarea asiguraţilor de 0,5% ştiind valoarea primelor de asigurare de 1.000.000 lei;
- fond pentru dezvoltarea punctelor de frontieră de 0,5% pentru un importator de mărfuri, ştiind valoarea mărfii în vamă de 30.000.000 lei;
- fond pentru dezvoltarea sistemului energetic de:
  - 10% din valoarea energiei electrice consumate de 100.000.000 lei;
  - 2% din valoarea energiei termice consumate de 50.000.000 lei.

37 O societate comercială desfăşoară activitate atât la intern cât şi pentru export.

a) Pentru intern se înregistrează operaţiile:

- se cumpără materie primă cu factură la cost de achiziţie 3.000.000lei, TVA deductibilă 19%;
- se facturează unui client prestări servicii în valoare de 2.000.000 lei, TVA colectată 19%;
- se cumpără cu factură materiale de natura obiectelor de inventar la cost de achiziţie 1.000.000 lei, TVA deductibilă 19%;
- se vând cu factură produse finite la preţ de vânzare 6.000.000 lei, TVA colectată 19% şi semifabricate la preţ de vânzare de 5.000.000 lei, TVA colectată 19%;
- se vând cu factură către persoane fizice produse reziduale la preţ de vânzare de 500.000 lei (vânzări scutite de TVA).

La sfârşitul lunii se înregistrează regularizarea TVA, se calculează prorata şi se determină TVA de plată le intern.

b) Pentru export se înregistrează operaţiile:

- se cumpără materiale auxiliare cu factură la cost de achiziție de 2.000.00 lei, TVA deductibilă 19%;
- se vând mărfuri cu factură la extern, în valoare de 1.000 $, curs în momentul facturării 30.000 lei/$, cotă TVA zero;
- se cumpără materii prime cu factură la cost de achiziție 3.000.000 lei, TVA deductibilă 19%;
- se vând cu factură la extern produse finite în valoare de 2.000 €, curs în momentul facturării 34.000 lei/€, cotă TVA zero.

Se înregistrează TVA de recuperat pentru export, se reține din TVA de plată la intern, iar diferența de plată se virează la bugetul statului.

38 Se cumpără cu factură de la furnizor mărfuri cu plata în rate, la cost de achiziție 4.500.000 lei, TVA deductibilă 19%. În momentul cumpărării se achită din cont furnizorului suma de 500.000 lei împreună cu TVA aferentă.

Restul se achită în 8 rate egale, prin casierie, pe bază de chitanță de casă.

Să se înregistreze în paralel în contabilitatea clientului și în contabilitatea furnizorului.

39 Se vând produse finite cu plata în rate, la intern, menționând prin contract valoarea în devize.

Prețul de vânzare este de 2.000 $, cursul în momentul livrării fiind de 29.800 lei/$, TVA aferentă 19%.

Suma achitată de client în momentul livrării este de 500 $ la cursul de 29.800 lei/$, prin contul bancar.

Diferența de 1.500 $ se achită în 5 rate egale, iar rata dobânzii lunare este de 20% din valoarea ratei la curs inițial (constantă).

Ratele se încasează la următoarele cursuri: I – 30.000 lei/$; II – 30.200 lei/$; III – 30.100 lei/$; IV – 29.900 lei/$; V – 29.700 lei/$.

Să se înregistreze în paralel, în contabilitatea furnizorului (produse finite) și în contabilitatea clientului (materie primă).

40 Societatea comercială A împrumută societății B din cadrul grupului suma de 10.000.000 lei, prin cont, rata dobânzii de 15%.

Ulterior, B restituie lui A suma împrumutată și dobânda aferentă.

Să se înregistreze în contabilitatea celor două societăți.

41 Societatea încasează prin casierie cu chitanță de casă, un împrumut de la un asociat în valoare de 1.000.000 lei, rata dobânzii 10%.

Ulterior, se restituie asociatului, prin casierie, împrumutul și dobânda aferentă.

42 Se înregistrează, la înființarea societății, capitalul subscris și nevărsat de 5.000.000 lei (creanța față de acționari privind aporturile subscrise).

Aportul la capital se realizează astfel:

- 1.000.000 lei aport în bani prin casierie;
- 4.000.000 lei aport în natură reprezentat printr-un aparat de măsură și control.

Ulterior, acționarii solicită retragerea prin casierie a aportului de 1.000.000 lei.

43 Se repartizează din profitul net obținut, suma de 3.000.000 lei pentru dividende de plată, iar din profitul nerepartizat, 1.000.000 lei în același scop.

Se reține impozit pe dividende de 5% și se achită acționarilor din casierie, dividendele nete.

44 Societățile A și B se asociază în participație contribuind A cu 15.000.000 lei prin cont, iar B cu 5.000.000 prin casierie.

Evidența contabilă se realizează la societatea A, iar repartizarea rezultatelor se face, conform contractului – 70% pentru A și 30% pentru B.

Societatea A înregistrează următoarele operații pentru activitatea în participație:

- se încasează de la B, prin casierie contribuția de 5.000.000 lei;
- se cumpără materii prime cu factură la cost de achiziție 8.000.000 lei, TVA deductibilă 19% și se achită factura prin cont;
- se consumă materie primă la cost de achiziție de 3.000.000 lei, conform bonului de consum;
- se realizează în producție proprie produse finite la cost de producție efectiv de 15.000.000 lei și semifabricate la cost de producție efectiv de 3.000.000 lei;
- se vând cu factură produse finite la preț vânzare 2.000.000 lei, TVA colectată 19% și se încasează creanța prin cont;
- se descarcă gestiunea de produse finite și semifabricate la cost de producție efectiv de 8.000.000 lei, respectiv 1.500.000 lei;
- se înregistrează un fond de salarii brut de 2.000.000 lei (1.900.000 + 100.000); CAS 24,5%; Fond sănătate unitate 7%; Fond șomaj unitate 3,5%; Fond de risc 0,5% și comision Camera de Muncă 0,75% ;
- se înregistrează reținerile individuale: asigurări sociale 9,5%; șomaj 1%; fond sănătate 6,5%; impozit pe venit din salarii 500.000 lei.
- se virează din cont la buget toate datoriile aferente salariilor;
- se ridică din cont restul de plată și se achită din casierie angajaților;

- se înregistrează factura de telefon în valoare de 500.000 lei, TVA deductibilă 19% şi se achită din cont;
- se înregistrează decontul de TVA pentru întreaga activitate virând din cont la Bugetul statului, TVA de plată;
- se transmit lui B cotele de venituri, cheltuieli şi profit;
- se determină impozitul pe profit datorat de A şi se virează din cont la buget.

Să se înregistreze în contabilitatea celor două societăţi, cronologic şi sistematic.

45 a) Societatea comercială A trimite subunităţii sale A1 materii prime sub formă de împrumut, la cost de achiziţie de 1.000.000 lei şi numerar prin casierie în valoare de 500.000 lei.

La scadenţă, subunitatea A1 restituie unităţii A stocul şi suma împrumutate. Să se înregistreze în contabilitatea unităţii şi în contabilitatea subunităţii.

b) Subunitatea A1 trimite subunităţii A2 combustibili la cost de achiziţie 1.000.000 lei, iar la scadenţă le reprimeşte în gestiune. Să se înregistreze în contabilitatea celor două subunităţi.

46 a) Societatea înregistrează o plată din cont, neclară (fără document justificativ) în valoare de 2.000.000 lei şi o încasare prin casierie neclară de 3.000.000 lei.

Ulterior, se constată că plata s-a efectuat către un creditor, iar încasarea de la un debitor.

b) Se recepţionează materii prime cu factură de la furnizor la valoare facturată de 5.000.000 lei la cost de achiziţie, TVA deductibilă 19%, constatând la recepţie un minus de 500.000 lei, neclarificat.

Ulterior, se constată că minusul se datorează cărăuşului căruia i se impută la preţ de imputaţie de 600.000 lei, TVA colectată 19%. Se recuperează suma prin casierie.

47 a) Se înregistrează factura de reparaţii capitale de la furnizor în valoarea totală de 3.000.000 lei, TVA deductibilă 19%, eşalonată a se efectua pe 3 luni. Plata facturii se efectuează integral, anticipat, prin casierie. Lunar, se înregistrează cheltuielile aferente reparaţiei.

b) Se efectuează o reparaţie prin forţe proprii, în valoare de 2.000.000 lei, eşalonată pe 4 luni.

Lunar se înregistrează cheltuielile aferente.

48 Se facturează unui client chirie anticipată pe 6 luni, în valoare totală de 6.000.000 lei, TVA aferentă 19%. Încasarea facturii se face eşalonat prin cont.

Lunar, se înregistrează veniturile aferente şi TVA colectată aferentă.

49 a) Societatea înregistrează o creanţă incertă faţă de un client în valoare de 4.760.000 lei, inclusiv TVA 19%. La sfârşitul exerciţiului se constituie provizion pentru deprecierea creanţelor – clienţi.

Ulterior, creanţa incertă se încasează integral prin cont, iar provizionul rămas fără obiect se anulează.

b) Se înregistrează o creanţă incertă faţă de o societate din cadrul grupului, pentru un împrumut acordat, în valoare de 3.000.000 lei.

La sfârşitul exerciţiului se constituie provizion pentru deprecierea creanţelor – decontări în cadrul grupului – apreciind o probabilitate de pierdere de 75%.

Ulterior, creanţa se încasează 50% prin cont, iar cealaltă jumătate se trece pe pierderi din creanţe; provizionul rămas fără obiect se anulează.

c) Se înregistrează o creanţă incertă faţă de un debitor în valoare de 6.100.000 lei, inclusiv TVA 19%.

La sfârşitul exerciţiului se constituie provizion pentru deprecierea creanţelor – debitori diverşi – apreciind o probabilitate de pierdere de 50%.

Ulterior, creanţa nu se mai încasează, fiind înregistrată cu pierdere din creanţe, iar provizionul rămas fără obiect se anulează.

Rezolvare

1 Se înregistrează cumpărarea materiei prime, pe bază de factură şi NIR întocmit de societate:

%	= 401	3.570.000	
301			3.000.000
4426			570.000

Se înregistrează factura în roşu pentru cantitatea refuzată (1/2 din cantitatea recepţionată):

%	= 401	1.785.000	
301			1.500.000
4426			285.000

Se înregistrează emiterea biletului la ordin pentru plata cantităţii acceptate:

401 = 403 1.785.000

Se înregistrează decontarea biletului la ordin în favoarea furnizorului:

403 = 5121 1.785.000

2 Se înregistrează factura de energie şi apă de la furnizor:

%	= 401	357.000
605		300.000
4426		57.000

Se înregistrează factura de telefon de la furnizor:

%	= 401	595.000
626		500.000
4426		95.000

Se înregistrează factura de chirie de la furnizor:

%	= 401	1.190.000
612		1.000.000
4426		190.000

Se înregistrează plata celor trei facturi prin casierie, pe bază de chitanţă de casă emisă de furnizor:

401 = 5311 2.142.000

3 Se înregistrează cumpărarea mijlocului de transport pe bază de factură şi NIR întocmit de societate:

%	= 404	11.900.000
2133		10.000.000
4426		1.900.000

Se înregistrează emiterea biletului la ordin pentru plata facturii:

404 = 405 11.900.000

Se înregistrează decontarea biletului la ordin în favoarea furnizorului:

405 = 5121 11.900.000

4 Se înregistrează cumpărarea materialelor de natura obiectelor de inventar cu factură şi pe bază de NIR întocmit de societate, beneficiind de reduceri în momentul cumpărării:

- valoare la cost de achiziţie = 2.000.000 lei
- rabat = 15 % × 2.000.000 = 300.000 lei
- remiză = 10% × (2.000.000 lei – 300.000 lei) = 170.000 lei
- valoare netă comercială = 2.000.000 lei – 300.000 lei – 170.000 lei = 1.530.000 lei
- scont de decontare = 5% × 1.530.000 lei = 76.500 lei
- valoare netă financiară = 1.530.000 lei – 76.500 lei = 1.453.500 lei
- TVA deductibilă aferentă cumpărării = 19% × 1.453.500 lei = 276.165 lei

%	= 401	1.806.165	
303		1.530.000	(valoare netă comercială)
4426		276.165	

Se înregistrează plata datoriei din cont, cu ordin de plată, evidenţiind scontul de decontare obţinut:

411.1	= %	1.806.165	
	767	76.500	
	5121	1.729.665	(valoare netă scontată/valoare actuală)

5 Se înregistrează cumpărarea mărfurilor cu factură şi pe bază de NIR întocmit de societate:

%	= 401	5.950.000
371		5.000.000
4426		950.000

Se înregistrează reducerile pe bază de factură în roşu, ulterior cumpărării:

- valoare la cost de achiziţie = 5.000.000 lei
- rabat = 10 % × 5.000.000 = 500.000 lei
- remiză = 8% × (5.000.000 lei – 500.000 lei) = 360.000 lei
- scont de decontare = 3% × (5.000.000 lei – 500.000 lei – 360.000 lei) = = 124.200 lei
- TVA deductibilă aferentă celor trei reduceri = 19% × (500.000 + 360.000 + 124.000) = 186.960 lei

%	= 401	1.046.960	
371		860.000	(500.000 + 360.000)
4426		186.960	

Se înregistrează plata datoriei prin casierie, cu chitanţă de casă, evidenţiind scontul obţinut:

401	= %	4.903.040	(5.950.000 – 1.046.960)
	767	124.200	
	5311	4.778.840	

Se înregistrează risturnul la sfârşitul exerciţiului pe bază de factură în roşu:

- valoare marfă cumpărată = 5.000.000 lei – 860.000 lei = 4.140.000 lei la cost de achiziţie
- risturn = 5% × 4.140.000 lei = 207.000 lei
- TVA aferentă risturnului = 19% × 207.000 = 39.330 lei

%	= 401	246.330
607		207.000
4426		39.330

6 Se înregistrează cumpărarea pe bază de factură şi NIR a materialelor auxiliare:

%	= 401	1.190.000
3021		1.000.000
4426		190.000

Se înregistrează plata datoriei cu întârziere, prin cont cu ordin de plată, împreună cu penalităţile aferente:

- penalităţi datorate = 2% × 1.000.000 = 20.000 lei

%	= 5121	1.210.000
401		1.190.000
6581		20.000

7 Se înregistrează importul aparatului în condiţii FOB, pe baza facturii externe pentru uz intern şi a Declaraţiei vamale la import (se întocmeşte NIR):

- valoare externă FOB = 2.000 $ × 30.000 lei/$ = 60.000.000 lei
- taxe vamale = 10% × 60.000.000 lei = 6.000.000 lei
- comision vamal = 1% × 60.000.000 lei = 600.000 lei
- valoarea mijlocului fix în vamă (cost de achiziţie) = 66.600.000 lei
- TVA deductibilă aferentă importului = 19% × 66.600.000 lei = 12.654.000 lei

2132	=	%	66.600.000
		404	60.000.000
		446.1	6.000.000
		446.2	600.000

Se înregistrează plata în vamă, cu ordin de plată, a taxei vamale, comisionului vamal şi TVA deductibilă aferentă:

%	= 5121	19.254.000
446.1		6.000.000
446.2		600.000
4426		12.654.000

Se înregistrează la 31.12, pentru datoria externă neachitată, rezerve din conversie activ (nefavorabile):

107	= 404	200.000	2.000 $ × (30.100 lei/$ - 30.000 lei/$)

Se înregistrează achitarea datoriei cu ordin de plată, la un curs mai mic decât cel de înregistrare:

404	= %	60.000.000	(2.000 $ × 30.000 lei/$)
	5124	59.400.000	(2.000 $ × 29.700 lei/$)
	765	600.000	(2.000 $ × 300 lei/$)

8 Se înregistrează importul mărfurilor în condiţii CAF, pe baza facturii externe pentru uz intern şi a Declaraţiei vamale la import (se întocmeşte NIR):

- valoare externă FOB = 1.000 € × 34.000 lei/€ = 34.000.000 lei
- transport extern estimat = 200 € × 34.000 lei/€ = 6.800.000 lei
- valoare externă CAF = 40.800.000 lei
- taxă vamală: 5% × 40.800.000 lei = 2.040.000 lei
- comision vamal: 0,5% × 40.800.000 lei = 204.000 lei
- valoarea mărfii în vamă (cost de achiziţie) = 43.044.000 lei
- TVA deductibilă aferentă importului = 19% × 43.044.000 = 8.178.360 lei

371	=	%	43.044.000
		401	34.000.000
		408	6.800.000
		446.1	2.040.000
		446.2	204.000

Se înregistrează achitarea în vamă, cu ordin de plată, a taxei vamale, comisionului vamal şi TVA deductibilă aferentă importului:

%	= 5121	10.422.360
446.1		2.040.000
446.2		204.000
4426		8.178.360

Se înregistrează factura de transport extern:

- valoare estimată = 200 € × 34.000 lei/€ = 6.800.000 lei
- valoare facturată = 180 € × 34.200 lei/€ = 6.156.000 lei

a) - diferenţe între suma facturată şi suma estimată, în devize – la curs de înregistrare iniţial:

(200 € – 180 €) × 34.000 lei/€ = 680.000 lei

b) - diferenţe între suma facturată – la curs de facturare şi suma facturată – la curs de înregistrare iniţial:

180 € (34.200 lei/€ – 34.000 lei/€) = 36.000 lei

%	= 401	6.156.000	→ valoare facturată
408		6.800.000	→ valoare estimată
607		680.000	→ diferențe a)
665		36.000	→ diferențe b)

Se înregistrează achitarea facturii de transport extern la un curs mai mic decât cel de facturare:

401	= %	6.156.000	(180 € × 34.200 lei/€)
	5124	6.138.000	(180 € × 34.100 lei/€)
	765	18.000	(180 € × 100 lei)

Se înregistrează la sfârșitul exercițiului, diferențe de conversie pasiv pentru datoria neachitată:

401 = 107 100.000 1.000 € × (34.000 lei/€ – 33.900 lei/€)

Se înregistrează achitarea datoriei din cont, la un curs mai mare decât cel inițial de înregistrare:

%	= 5124	34.400.000	(1.000 € × 34.400 lei/€)
401		34.000.000	(1.000 € × 34.000 lei/€)
665		400.000	(1.000 € × 400 lei/€)

9 a) Societatea de import:

Se înregistrează importul pe bază de comision, având în vedere factura externă pentru uz intern și Declarația vamală de import:

- valoare externă FOB = 3.000 $ × 30.000 lei/$ = 90.000.000 lei
- taxă vamală = 5% × 90.000.000 lei = 4.500.000 lei
- comision vamal = 0,5% × 90.000.000 lei = 450.000 lei
- valoarea pieselor de schimb în vamă = 94.950.000 lei
- TVA deductibilă aferentă importului = 19%×94.950.000 lei =18.040.500 lei
- comisionul importatorului = 3% × 90.000.000 lei = 2.700.000 lei
- TVA colectată aferentă comisionului = 19% × 2.700.000 lei = 513.000 lei
- TOTAL FACTURĂ = 116.203.500 lei

Se întocmește factură către clientul intern, la valoarea calculată:

411.1	= %	116.203.500
	401	90.000.000
	446.1	4.500.000
	446.2	450.000
	446.3	18.040.500
	704	2.700.000
	4427	513.000

Se înregistrează plata în vamă prin cont, cu ordin de plată, a taxei vamale, comisionului vamal și TVA deductibilă aferentă importului:

%	= 5121	22.990.500
446.1		4.500.000
446.2		450.000
446.3		18.040.500

Se înregistrează încasarea creanței de la clientul intern, cu ordin de plată:

5121 = 411.1 116.203.500

Se înregistrează achitarea datoriei externe, din cont, la un curs mai mare:

%	= 5124	91.500.000	(3.000 $ × 30.500 lei/$)
401		90.000.000	(3.000 $ × 30.000 lei/$)
665		1.500.000	(3.000 $ × 500 lei/$)

b) Beneficiarul intern:

Se înregistrează cumpărarea pieselor de schimb prin import pe bază de comision, în baza facturii primite de la firma de import și NIR întocmit de societate:

%	= 401	116.203.500	
3024		97.650.000	
4426		18.553.500	(18.040.500 + 513.000)

18.040.500 → TVA aferentă importului achitată în vamă de firma de import

513.000 → TVA aferentă comisionului firmei de import

10 Se înregistrează achitarea avansului din cont, cu ordin de plată:

409.1 = 5121 5.000.000

Se înregistrează cumpărarea utilajului pe bază de factură, întocmind NIR:

%	= 404	14.280.000	
2131		12.000.000	
4426		2.280.000	

Se înregistrează reținerea avansului și se achită din cont, cu ordin de plată, diferența de factură:

404	= %	14.280.000	
	4091	5.000.000	
	5121	9.280.000	

11 Se înregistrează cumpărarea materialelor auxiliare fără factură, în baza avizului de expediție și NIR întocmit de societate:

%	= 408	2.380.000
3021		2.000.000
4428		380.000

Se înregistrează primirea facturii:

408 = 401	2.380.000
4426 = 4428	380.000

Se înregistrează achitarea facturii prin casierie, cu chitanță de casă.

401 = 5311 2.380.000

12 Se înregistrează cumpărarea de mărfuri și ambalaje restituibile, pe bază de factură și NIR (pentru mărfuri):

%	= 401	5.570.000
371		3.000.000
4426		570.000
409		2.000.000

Se înregistrează achitarea prin casierie, cu chitanță de casă, a mărfii și TVA aferentă:

401 = 5311 3.570.000

Se înregistrează restituirea a 1/2 din ambalaje pe bază de aviz de expediere:

401 = 409 1.000.000

Se înregistrează ambalajele nerestituite datorită degradării, în baza Procesului verbal de constatare:

608 = 409 600.000

Se înregistrează ambalajele nerestituite datorită reținerii lor pe stoc, in baza NIR:

381 = 409 400.000

Se înregistrează factura furnizorului cu TVA aferentă ambalajelor nerestituite:

4426 = 401 190.000 (1.000.000 × 19%)

Se înregistrează achitarea din casierie a ambalajelor nerestituite și TVA aferentă, cu chitanță de casă:

401 = 5311 1.190.000 (1.000.000 + 190.000)

13 Se înregistrează vânzarea cu factură către clienți a produselor finite:

411.1	= %	5.950.000
	701	5.000.000
	4427	950.000

Se înregistrează descărcarea gestiunii de produsele finite vândute, la cost de producție efectiv:

711 = 345 3.000.000

Se înregistrează factura în roșu emisă către client, pentru cantitatea refuzată:

411.1	= %	2.975.000
	701	2.500.000
	4427	475.000

Se înregistrează reintrarea în gestiune a cantității refuzate, pe bază de NIR:

345 = 711 1.500.000 (3.000.000 × 50%)

Se înregistrează acceptarea biletului la ordin emis de client pentru cantitatea acceptată:

413 = 411 2.975.000

Se înregistrează primirea biletului la ordin de la client:

5113 = 413 2.975.000

Se înregistrează decontarea la scadență a biletului la ordin:

5121 = 5113 2.975.000

14 Se înregistrează vânzarea mijlocului de transport cu factură:

461	= %	14.280.000
	7583	12.000.000
	4427	2.280.000

Se înregistrează scoaterea din evidență a mijlocului de transport, la valoare de intrare:

%	= 2133	16.000.000	
2813		4.800.000	(16.000.000 × 30%)
6583		11.200.000	

Se înregistrează încasarea creanței cu ordin de plată:

5121 = 461 14.280.000

15 Se înregistrează vânzarea de semifabricate cu factură, acordând reduceri în momentul vânzării:

- valoare la preț de vânzare = 3.000.000 lei
- rabat = 8% × 3.000.000 lei = 240.000 lei
- remiză = 6% × (3.000.000 lei – 240.000 lei) = 165.600 lei
- valoare netă comercială=3.000.000 lei–240.000lei–165.600lei=2.594.400 lei
- scont de decontare = 3% × 2.594.400 lei = 77.832 lei
- valoare netă financiară = 2.594.400 lei – 77.832 lei = 2.516.568 lei
- TVA colectată aferentă vânzării = 19% × 2.516.568 lei = 478.148 lei

411.1 = %		3.072.548
	702	2.594.400
	4427	478.148

Se înregistrează descărcarea gestiunii de semifabricate, la cost de producție efectiv:

711 = 341 1.500.000

Se înregistrează încasarea creanței cu ordin de plată, evidențiind scontul acordat:

% = 411.1		3.072.548
667		77.832
5121		2.994.716

16 Se înregistrează vânzarea mărfurilor cu factură:

411.1 = %		9.520.000
	707	8.000.000
	4427	1.520.000

Se înregistrează descărcarea gestiunii de marfă, la cost de achiziție:

607 = 371 5.500.000

Se înregistrează reducerile acordate ulterior, pe bază de factură în roșu:

- valoare la preț de vânzare = 8.000.000 lei
- rabat = 12% × 8.000.000 lei = 960.000 lei
- remiză = 9% × (8.000.000 lei – 960.000 lei) = 633.600 lei
- scont de decontare=5%×(8.000.000lei–960.000 lei–633.600 lei)=320.320 lei
- TVA colectată aferentă celor 3 reduceri = 19% × (960.000 + 633.600 + +320.320) = 363.645 lei

411.1 = %		1.957.245	
	707	1.593.600	(960.000 + 633.600)
	4427	363.645	

Se înregistrează încasarea creanței, evidențiind scontul acordat:

% = 411.1		7.562.755	(9.520.000 – 1.957.245)
667		320.320	
5121		7.242.435	

Se înregistrează risturnul acordat, pe bază de factură în roșu:

- valoare la preț vânzare = 6.406.400 lei (8.000.000 lei – 1.593.600)
- risturn = 4% × 6.406.400 = 256.256 lei
- TVA colectată aferentă risturnului = 19% × 256.256 = 48.689 lei

411.1 = %		304.945
	707	256.256
	4427	48.689

17 Se înregistrează vânzarea produselor reziduale cu factură:

411.1 = %		1.190.000
	703	1.000.000
	4427	190.000

Se înregistrează descărcarea gestiunii de produse reziduale, la cost de producție efectiv:

711 = 346 800.000

Se înregistrează încasarea creanței cu întârziere, împreună cu penalitățile aferente, prin casierie cu chitanță de casă:

- penalități percepute = 1.000.000 × 3% = 30.000 lei

5311= %		1.220.000
	411.1	1.190.000
	7581	30.000

18 Se înregistrează exportul în condiții FOB, pe baza facturii interne pentru export:

- valoare externă FOB = 3.000 $ × 29.600 lei/$ = 88.800.000 lei

a produselor finite

411.1 = 701 88.800.000

Se înregistrează descărcarea gestiunii de produse finite, la cost de producție efectiv:

711 = 345 40.000.000

Se înregistrează la 31.12, pentru creanța neîncasată, rezerve din conversie pasiv (favorabile):

411.1 = 107 1.200.000 3.000$ × (30.000 lei/$ - 29.600 lei/$)

Se înregistrează încasarea creanței cu ordin de plată, la un curs mai mic:

%	= 411.1	88.800.000		(3.000 $ × 29.600 lei/$)
5124		87.900.000		(3.000 $ × 29.300 lei/$)
665		900.000		(3.000 $ × 300 lei/$)

19 Se înregistrează exportul în condiții CAF, pe baza facturii interne pentru export:

- valoare externă FOB = 5.000 € × 34.000 lei/€ = 170.000.000 lei
- transport extern estimat = 100 € × 34.000 lei/€ = 3.400.000 lei
- valoare externă CAF = 173.400.000 lei

411.1 =	%	173.400.000	
	702	170.000.000	
	708	3.400.000	

Se înregistrează descărcarea gestiunii de semifabricate, la cost de producție efectiv:

711 = 341 35.000.000

Se înregistrează factura de transport extern:

- valoare estimată = 100 € × 34.000 lei/€ = 3.400.000 lei
- valoare facturată = 120 € × 33.800 lei/€ = 4.056.000 lei

a) - diferențe între suma facturată și suma estimată, în devize – la curs de înregistrare inițial:

(120 € – 100 €) × 34.000 lei/€ = 680.000 lei

b) - diferențe între suma facturată – la curs de facturare și sumă facturată – la curs de înregistrare inițial:

120 € (34.000 lei/€ – 33.800 lei/€) = 24.000 lei

Diferențele se vor înregistra astfel:

a) 702 = 708 680.000

(s-au subevaluat veniturile din alte activități, în favoarea veniturilor din vânzări de semifabricate), iar pentru corecția rulajului contului 702:

702 = 702 680.000

b) 624 =	%	4.080.000		(120 € × 34.000 lei/€)
	401	4.056.000		(120 € × 33.800 lei/€)
	765	24.000		(120 € × 200 lei/€)

Se înregistrează plata facturii de transport, la un curs mai mare decât cel de facturare, prin cont:

%	= 5124	4.068.000		(120 € × 33.900 lei/€)
401		4.056.000		(120 € × 33.800 lei/€)
665		12.000		(120 € × 100 lei/€)

Se înregistrează la 31.12, pentru creanța externă neîncasată, rezervele din conversie activ:

107 = 411.1 2.500.000 5.000 € × (34.000 lei/€ – 33.500 lei/€)

Se înregistrează încasarea creanței prin cont, la un curs mai mare decât cel de înregistrare:

5124=	%	171.000.000		(5.000 € × 34.200 lei/€)
	411.1	170.000.000		(5.000 € × 34.000 lei/€)
	765	1.000.000		(5.000 € × 200 lei/€)

20 a) Societatea de export:

Se înregistrează exportul mărfurilor pe bază de comision, în funcție de factura internă pentru export:

- valoare externă FOB = 2.000 $ × 30.000 lei/$ = 60.000.000 lei
- comisionul firmei de export = 4% × 60.000.000 lei = 2.400.000 lei

TOTAL FACTURĂ = 62.400.000 lei (2.080 $ × 30.000 lei/$)

Se facturează clientului extern:

411.1 =	%	62.400.000		
	401	60.000.000		(2.000 $ × 30.000 lei/$)
	704	2.400.000		

Se înregistrează încasarea creanței externe la un curs mai mic, prin cont:

%	= 411.1	62.400.000		(2.080 $ × 30.000 lei/$)
5124		61.984.000		(2.080 $ × 29.800 lei/$)
665		416.000		(2.080 $ × 200 lei/$)

Se înregistrează achitarea datoriei față de furnizorul intern, cu ordin de plată, la același curs:

401 =	%	60.000.000		(2.000 $ × 30.000 lei/$)
	5124	59.600.000		(2.000 $ × 29.800 lei/$)
	765	400.000		(2.000 $ × 200 lei/$)

b) Furnizorul intern

Se înregistrează vânzarea mărfurilor cu factură către firma de export:

%	= 707	62.400.000		
411.1		60.000.000		(2.000 $ × 30.000 lei/$)
622		2.400.000		(comisionul firmei de export)

Se înregistrează descărcarea gestiunii de marfă, la cost de achiziție:

607 = 371 28.000.000

Se înregistrează încasarea de la firma de export, la un curs mai mic decât cel de înregistrare, cu ordin de plată:

%	= 411.1	60.000.000	(2.000 $ × 30.000 lei/$)
5121		59.600.000	(2.000 $ × 29.800 lei/$)
6588		400.000	(2.000 $ × 200 lei/$)

21 Se înregistrează facturarea prestărilor de servicii:

411.1 =	%	3.570.000
	704	3.000.000
	4427	570.000

Se înregistrează creanța incertă, prin neîncasarea ei la termen:

4118 = 411.1 3.570.000

Se înregistrează încasarea a 1/2 din creanța incertă, cu ordin de plată:

5121 = 4118 1.785.000

Se înregistrează suma neîncasată ca pierdere din creanțe:

654 =	%	1.500.000		%	=4118	1.785.000
	4118	1.785.000	sau:	654		1.500.000
	4427	285.000	→ (1.785.000×15,966%)	4424		285.000

Se înregistrează urmărirea debitorului în partidă simplă:

8034 (D) = 1.500.000

Se înregistrează reactivarea creanței:

411.1 =	%	1.785.000		411.1 =	%	1.785.000
	754	1.500.000	sau:		754	1.500.000
	4427	285.000			4423	285.000

și concomitent:

1.500.000 = 8034 (C)

Se înregistrează încasarea creanței reactivate, cu ordin de plată:

5121 = 411.1 1.785.000

22 Se înregistrează vânzarea mărfurilor fără factură, pe bază de aviz de expediere:

418 =	%	1.785.000
	707	1.500.000
	4428	285.000

Se descarcă gestiunea de mărfuri, la cost de achiziție:

607 = 371 1.200.000

Se înregistrează întocmirea facturii:

411.1 = 418 1.785.000

4428 = 4427 285.000

Se înregistrează încasarea creanței prin casierie, cu chitanța de casă:

5311 = 411.1 1.785.000

23 Se înregistrează încasarea avansului, cu ordin de plată:

5121 =	%	2.380.000	
	419	2.000.000	
	4427	380.000	(2.380.000 × 15,966%)

Se înregistrează vânzarea produselor finite cu factură:

411.1 =	%	5.950.000
	701	5.000.000
	4427	950.000

Se înregistrează descărcarea gestiunii de produse finite la cost de producție efectiv:

711 = 345 4.000.000

Se înregistrează reținerea avansului deja încasat:

419 =	%	2.000.000
	411.1	2.380.000
	4427	380.000

Se înregistrează încasarea diferenței cu ordin de plată:

5121 = 411.1 3.570.000

24 Se înregistrează vânzarea semifabricatelor cu factură, împreună cu ambalaje restituibile:

411.1 =	%	10.140.000
	702	6.000.000
	4427	1.140.000
	419	3.000.000

Se înregistrează descărcarea gestiunii de semifabricate, la cost de producție efectiv:

711 = 341 4.500.000

Se înregistrează încasarea cu ordin de plată a contravalorii semifabricatelor și TVA aferentă:

5121 = 411.1 7.140.000

Se înregistrează primirea a 80% din ambalajele restituibile:

419 = 411.1 2.400.000 (3.000.000 × 80%)

Se înregistrează veniturile aferente ambalajelor nerestituite de client:

419 = 708 600.000 (3.000.000 – 2.400.000)

Se înregistrează factura de TVA colectată aferentă ambalajelor nerestituite:

411.1 = 4427 114.000 (600.000 × 19%)

Se înregistrează încasarea contravalorii ambalajelor nerestituite și TVA aferentă, prin casierie, cu chitanță de casă:

5311 = 411.1 714.000 (600.000 + 114.000)

Se înregistrează descărcarea gestiunii de ambalajele nerestituite de client, la cost de achiziție:

608 = 381 600.000

25 Se înregistrează încasarea avansului în devize, cu ordin de plată:

5124 = 419 15.250.000 (500$ × 30.500 lei/$)
(cota TVA zero pentru export)

Se înregistrează la 31.12 pentru avansul încasat, rezervele din conversie pasiv (favorabile):

419 = 107 100.000 500$ × (30.500 lei/$ - 30.300 lei/$)

Se înregistrează factura externă pentru export:

411.1 = 707 61.200.000 (2.000 $ × 30.800 lei/$)

Se înregistrează reținerea avansului deja încasat:

%	= 411.1	15.400.000	(500 $ × 30.800 lei/$)
419		15.250.000	(500 $ × 30.500 lei/$)
665		150.000	(500 $ × 300 lei/$)

Se înregistrează încasarea diferenței de 1.500$, cu ordin de plată, la cursul de 31.000 lei/$:

5124=	%	46.500.000	(1.500 $ × 31.000 lei/$)
	411.1	46.200.000	(1.500 $ × 30.800 lei/$)
	765	300.000	(1.500 $ × 200 lei/$)

26 **I.** În contabilitatea lui A (trăgător):

Se înregistrează cumpărarea mărfii cu factură de la furnizorul C:

%	= 401 (C)	5.950.000	
371		5.000.000	
4426		950.000	

Se înregistrează vânzarea mărfii cu factură către clientul B:

411.1 (B) =	%	4.760.000	
	707	4.000.000	
	4427	760.000	

Se înregistrează tragerea cambiei către clientul B în favoarea furnizorului C:

401 (C) = 411.1(B) 4.760.000

Se înregistrează plata cu ordin de plată a diferenței de factură către furnizorul C:

401 (C) = 5121 1.190.000 (5.950.000 – 4.760.000)

II. În contabilitatea lui B (tras):

Se înregistrează cumpărarea mărfii cu factură de la furnizorul A:

%	= 401 (A)	4.760.000	
371		4.000.000	
4426		760.000	

Se înregistrează plata datoriei către furnizorul A, prin decontarea cambiei trasă de A asupra lui B în favoarea lui C:

401 (A) = 403 4.760.000

și respectiv:

403 = 5121 4.760.000

III. În contabilitatea lui C (beneficiarul sumei):

Se înregistrează vânzarea mărfii către clientul A:

411.1 (A) =	%	5.950.000	
	707	5.000.000	
	4427	950.000	

Se înregistrează acceptarea cambiei trasă de A asupra lui B:

413 = 411.1(A) 4.760.000

Se înregistrează încasarea prin cont a diferenței de factură de la A, cu ordin de plată:

5121 = 411.1 (A) 1.190.000

a) Se înregistrează încasarea cambiei la scadență:

5113 = 413 4.760.000

și respectiv:

5121 = 5113 4.760.000

b) Se înregistrează remiterea cambiei spre scontare la bancă:

5114 = 413 4.760.000

Se calculează dobânda (scontul) = $\frac{4.760.000 \times 15\% \times 3}{12} = 178.500$ lei

Se înregistrează încasarea cambiei înainte de termen:

%	= 5114	4.760.000	
666		178.500	
5121		4.581.500	→ valoare netă scontată (actuală)

Se înregistrează în partidă simplă cambia neajunsă la scadență:

8037 (D) = 4.760.000 (valoare nominală a efectului)

Se înregistrează soldarea contului 8037 după 3 luni la scadența finală:

4.760.000 = 8037 (C)

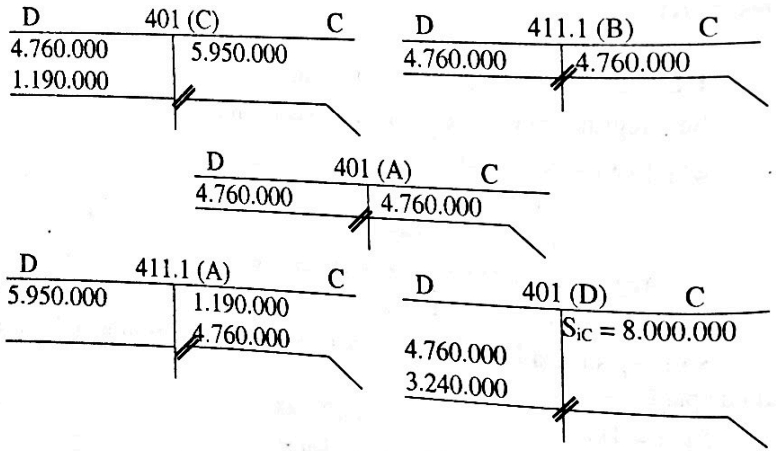
c) Se înregistrează plata datoriei față de furnizorul D, prin intermediul cambiei:

401 (D) = 413 4.760.000

Se înregistrează achitarea diferenței de datorie față de D, prin casierie, cu chitanță de casă:

401 (D) = 5311 3.240.000 (8.000.000 – 4.760.000)

Sistematic, în conturile de creanțe și datorii vom avea:



27 Se înregistrează ridicarea avansului din cont, cu filă de CEC numerar:

581 = 5121 8.000.000

și respectiv:

5311 = 581 8.000.000

Se înregistrează achitarea avansului chenzinal pe baza listelor de avans chenzinal:

425 = 5311 8.000.000

Se înregistrează fondul de salarii brut aferent lunii, în baza centralizatorului statelor de plată a salariilor:

641 = 421 20.000.000 (18.000.000 + 2.000.000)

Se înregistrează CAS datorat de societate la bugetul AS:

6451 = 4311 4.900.000 (20.000.000 × 24,5%)

Se înregistrează contribuția societății la asigurările de sănătate, datorată la bugetul AS:

6453 = 4313 1.400.000 (20.000.000 × 7%)

Se înregistrează contribuția societății la Fondul de șomaj datorată la bugetul AS:

6452 = 4371 700.000(20.000.000 × 3,5%)

Se înregistrează contribuția societății la Fondul de risc:

635 = 447.1 100.000 (20.000.000 × 0,5%)

Se înregistrează comisionul datorat de societate la Camera de Muncă (pentru evidența cărților de muncă ale salariaților):

635 = 447.2 150.000 (20.000.000 × 0,75%)

Se înregistrează reținerile din salarii, în baza statelor de plată:

421 =	%	16.900.000	
	4312	1.900.000	(20.000.000 × 9,5%)
	4372	180.000	(18.000.000 × 1%)
	4314	1.300.000	(20.000.000 × 6,5%)
	444	4.000.000	
	425	8.000.000	
	427	800.000	
	4282	220.000	
	461	500.000	

Se înregistrează indemnizațiile brute de concediu medical, în baza centralizatorului statelor de plată aferente:

%	= 423	3.000.000	
6458		2.200.000	(suportate de societate)
4311		800.000	(suportate de bugetul AS prin diminuarea CAS datorat)

Se înregistrează contribuția societății la Fondul inițial de sănătate datorată la bugetul AS:

6453 = 4313 154.000 (2.200.000 × 7%)

Se înregistrează contribuția societății la Fondul de şomaj, datorată la bugetul AS:

6452 = 4371 77.000 (2.200.000 × 3,5%)

Se înregistrează reținerile din indemnizațiile de concediu medical, în baza statelor de plată aferente:

423=	%	1.510.000	
	4312	285.000	(3.000.000 × 9,5%)
	4372	25.000	(2.500.000 × 1%)
	444	1.200.000	

Se înregistrează contribuția angajaților bolnavi la Fondul inițial de sănătate:

- **Contribuția pentru o persoană** = $\frac{2.500.000 \times 2 \times 6,5\%}{22 \text{ zile}} \times 15 \text{ zile} =$

= 221.590 lei/pers

4311 = 4314 443.180 (221.590 lei/pers × 2 angajați aflați în concediu medical)

Se înregistrează achitarea datoriilor aferente salariilor, cu ordin de plată de trezorerie:

CAS:

- datorat = 4.900.000 – 800.000 - 443.180 = 3.656.820 lei

Se înregistrează plata diferenței de CAS:

4311 = 5121 3.656.820

- **Impozit pe venit din salarii:**
- datorat = 4.000.000 + 1.200.000 = 5.200.000lei
- penalități pentru plata cu întârziere la bugetul statului:

5.200.000 lei × 0,1% × 3 zile = 15.600 lei

Se înregistrează penalitățile:

6581 = 4481 15.600 lei (constituie cheltuieli **nedeductibile fiscal)**

Se înregistrează plata impozitului pe salarii şi a penalităților aferente:

%	= 5121	5.215.600	
444		5.200.000	
4481		15.600	

- **Contribuția angajaților pentru asigurări sociale:**
- datorată = 1.900.000 + 285.000 = 2.185.000 lei
- penalități pentru plata cu întârziere la bugetul AS:

2.185.000 lei × 0,1% × 5 zile = 10.925 lei

Se înregistrează penalitățile:

6581 = 4381 10.925 (constituie cheltuieli **nedeductibile fiscal)**

Se înregistrează plata contribuției şi a penalităților aferente:

%	= 5121	2.195.925	
4312		2.185.000	
4381		10.925	

- **Celelalte datorii – achitate la termen:**

%	= 5121	5.329.180	
4313		1.554.000	→ (1.400.000 + 154.000)→ buget AS
4371		777.000	→ (700.000 + 77.000)→ buget AS
447.1		100.000	Buget AS
447.2		150.000	Camera de Muncă
4372		205.000	→ (180.000 + 25.000)→ buget AS
427		800.000	CEC
4314		1.743.180	→ (1.300.000 + 443.180)→ buget AS

Se înregistrează ridicarea din cont a restului de plată aferent salariilor şi indemnizațiilor de concediu medical, cu filă de CEC numerar:

- salarii: 20.000.000 – 16.900.000 = 3.100.000 lei
- concedii medicale: 3.000.000 – 1.510.000 = 1.490.000 lei

TOTAL = 4.590.000 lei

581 = 5121 4.590.000

5311 = 581 4.590.000

Se înregistrează achitarea restului de plată aferent salariilor în baza statelor de plată, înregistrând salarii neridicate:

421 =	%	3.100.000
	5311	2.800.000
	426	300.000

Se înregistrează achitarea restului de plată aferent indemnizațiilor de concediu medical:

423 = 5311 1.490.000

Se înregistrează depunerea în cont a salariilor neridicate, cu foaie de vărsământ:

581 = 5311 300.000,

și respectiv:

5121 = 581 300.000

Se înregistrează achitarea salariilor neridicate în natură, prin produse finite:

426 = 701 300.000 (100kg × 3.000 lei/kg)

Se înregistrează TVA colectată aferentă produselor acordate salariaților:

635 = 4427 57.000 (300.000 × 19%)

(dacă plata în natură se face prin bunuri achiziționate de societate – cheltuiala cu TVA este **nedeductibilă fiscal**)

Se înregistrează descărcarea gestiunii de produsele acordate salariaților, la cost de producție:

711 = 345 200.000 (100 kg × 2.000 lei/kg)

28 Se înregistrează venituri brute aferente colaboratorilor în baza centralizatorului statelor de plată aferente:

621 = 401 5.000.000

Se înregistrează reținerea contribuției colaboratorilor la Fondul asigurărilor de sănătate:

401 = 4314 325.000 (5.000.000 × 6,5%)

Se înregistrează reținerea impozitului pe venitul din salarii, în baza statelor de plată:

401 = 444 800.000

Se înregistrează contribuția societății la asigurările de sănătate:

6453 = 4313 350.000 (5.000.000 × 7%)

Se înregistrează contribuția societății la Fondul de risc:

635 = 447.1 25.000 (5.000.000 × 0,5%)

Se înregistrează comisionul la C.M.:

635 = 447.2 37.500 (5.000.000 × 0,75%)

Se înregistrează achitarea datoriilor cu ordin de plată de trezorerie:

%	= 5121	1.537.500
4314		325.000
444		800.000
4313		350.000
447.1		25.000
447.2		37.500

Se înregistrează ridicarea din cont a restului de plată, cu filă de CEC numerar:

581 = 5121 3.875.000 (5.000.000 – 1.125.000)

și respectiv:

5311 = 581 3.875.000

Se înregistrează achitarea restului de plată colaboratorilor, în baza statelor de plată:

401 = 5311 3.875.000

29 Se înregistrează primele datorate salariaților, pe baza centralizatorului statelor de plată aferente:

641 = 424 4.000.000

Se înregistrează reținerea impozitului pe venitul din salarii, pe statele de plată:

424 = 444 1.800.000

Se înregistrează plata impozitului pe venitul din salarii la bugetul statului, cu ordin de plată de trezorerie:

444 = 5121 1.800.000

Se înregistrează ridicarea din cont a restului de plată, cu filă de CEC numerar:

581 = 5121 2.200.000 (4.000.000 – 1.800.000)

și respectiv:

5311 = 581 2.200.000

Se înregistrează achitarea primelor nete, pe baza statelor de plată:

424 = 5311 2.200.000

30 **I. Angajatul A:**

- salariu de bază negociat = 3.000.000lei
- număr de zile lucrate = 7 zile

- salariu în regie aferent zilelor lucrate = $\frac{3.000.000}{22} \times 7 = 954.545$ lei
- spor de vechime aferent zilelor lucrate = 954.545 × 15% = 143.182 lei
- număr zile concediu de odihnă = 15 zile
- indemnizație C.O. = $\frac{3.000.000 + (3.000.000 \times 15\%)}{22} \times 15 = 2.352.273$ lei
- venit brut realizat = 954.545 + 143.182 + 2.352.273 = 3.450.000 lei
- contribuția pentru asigurări sociale = 9,5% × 3.450.000 = 327.750 lei (→ venit brut realizat)
- contribuția la fondul de șomaj = 1% × 3.000.000 = 30.000 lei (→ salariu de bază)
- contribuția la asigurările de sănătate = 6,5% × 3.450.000 = 224.250 lei
- venit impozabil = 3.450.000 – 327.750 – 30.000 – 224.250 – 1.800.000 – 270.000 – 900.000 = 0
  (cheltuieli profesionale (1.800.000 × 15%); deducere suplimentară (1.800.000 × 0,5); deducere personală de bază)
- impozit pe venit din salarii = 0 lei (nu datorează impozit)
- avans chenzinal = 1.000.000 lei
- rate locuință = 500.000 lei
- rest de plată = 3.450.000 – 327.750 – 30.000 – 224.250 – 1.000.000 – – 500.000 = 1.368.000 lei

II. Angajatul B:

- salariu de bază negociat = 1.500.000lei
- număr de zile lucrate = 22 zile
- salariu realizat în acord = 1.500.000 × 115% = 1.725.000 lei
- spor de vechime = 1.500.000 × 10% = 150.000 lei
- spor de noapte = $\frac{1.500.000}{22} \times 15\% \times 3 = 30.682$ lei
- spor de toxicitate = $\frac{1.500.000}{22} \times 20\% \times 5 = 68.182$ lei
- venit brut realizat = 1.725.000 + 150.000 + 30.682 + 68.182 = 1.973.864 lei
- contribuția pentru asigurări sociale = 9,5% × 1.973.864 = 187.517 lei (→ venit brut)
- contribuția la fondul de șomaj = 1% × 1.500.000 = 15.000 lei (→ salariu de bază)
- contribuția la Fondul asigurărilor de sănătate = 6,5% × 1.973.864 = 128.301 lei
- venit impozabil = 1.973.864 – 187.517 – 15.000 – 128.301 – 1.800.000 – 270.000 – 1.800.000 = Ø
  (cheltuieli profesionale (1.800.000 × 15%); deducere suplimentară (1.800.000 × 1); deducere personală de bază)

Observație: Deducerile se aplică în limita venitului brut realizat!

- impozit pe venit din salarii = Ø (nu datorează impozit)
- avans chenzinal = 300.000 lei
- contravaloare echipament de lucru = 100.000 lei
- rest de plată = 1.973.864 – 187.517 – 15.000 – 128.301 – 300.000 – – 100.000 = 1.243.046 lei

III. Angajatul C:

- salariu de bază negociat = 2.000.000lei
- număr de zile lucrate = 11 zile
- salariu în regie aferent zilelor lucrate = $\frac{2.000.000}{22} \times 11 = 1.000.000$ lei
- spor de vechime aferent zilelor lucrate = 1.000.000 × 20% = 200.000 lei
- număr de zile de concediu medical = 11 zile
- indemnizație de C.M. = $\frac{75\%(2.000.000 + 2.000.000 \times 20\%)}{22} \times 11 = 900.000$ lei

din care:

- 818.180 lei suportată de societate (10 zile)
- 81.820 lei suportată de bugetul A.S. (1 zi)
- venit brut realizat = 2.100.000 lei (1.000.000 + 200.000 + 900.000)
- contribuția pentru asigurări sociale = 9,5% × 2.100.000 = = 199.500 lei (aferentă zilelor lucrate = 1.200.000 × 9,5% = 114.000; aferentă concediului medical = 900.000 × 9,5% = 85.500)
- contribuția la fondul de șomaj = (1% × 1.000.000) + (1% × 750.000) = = 17.500 lei (pentru zile lucrate = 10.000; pentru zile boală = 7.500)
- contribuția la asigurările de sănătate:
  - aferentă zilelor lucrate = 1.200.000 × 6,5% = 78.000 lei
  - aferentă concediului medical = $\frac{2.500.000 \times 2 \times 6,5\%}{22} \times 11 = 162.500$ lei (se suportă de la bugetul AS)
- venit impozabil = 2.100.000 – 199.500 – 17.500 – 78.000 – 1.800.000 – – 270.000 =0 lei,
  (cheltuieli profesionale (1.800.000 × 15%); deducere personală de bază)
- avans chenzinal = 400.000 lei
- imputație = 150.000 lei
- rest de plată = 2.100.000 – 199.500 – 17.500 – 78.000 – 400.000 – 150.000 = 1.255.000 lei

Centralizator salarii

- număr de zile lucrate = 7 + 22 + 11 = 40 zile
- salariu realizat = 954.545 + 1.725.000 + 1.000.000 = 3.679.545 lei
- spor de vechime = 143.182 + 150.000 + 200.000 = 493.182 lei
- aferent zilelor lucrate
- spor de noapte = 30.682 lei
- spor de toxicitate = 68.182 lei
- număr zile C.O. = 15 zile
- indemnizații C.O. = 2.352.273 lei
- venituri brute realizate = 6.623.864 lei
- contribuția pentru asigurări sociale = 327.750 + 187.517 + 114.000 = 629.267 lei
- contribuția la Fondul de șomaj = 30.000 + 15.000 + 10.000 = 55.000 lei
- contribuția la Fondul de sănătate = 224.250 + 128.301+78.000 =430.551 lei
- venituri impozabile = Ø
- avans chenzinal = 1.000.000 + 300.000 + 400.000 = 1.700.000 lei
- rate locuință = 500.000 lei
- cotă echipament de lucru = 100.000 lei
- imputație = 150.000 lei
- rest de plată = 1.368.000 + 1.243.046 + 448.000 = 3.059.046 lei

Centralizator indemnizații C. M.:

- număr zile C.M. = 11 zile
- indemnizație C.M. = 900.000 lei

din care – primele 10 zile = 818.180 lei
– a 11-a zi = 81.820 lei

- contribuția la asigurările sociale = 85.500 lei
- contribuția la fondul de șomaj = 7.500 lei
- rest de plată = 807.000lei

Înregistrările în contabilitate vor fi următoarele:

Acordarea avansului chenzinal pe bază de liste de avans:

581	= 5121	1.700.000	(1.000.000 (A) + 300.000 (B)+ 400.000(C))
5311	= 581	1.700.000	
425	= 5311	1.700.000	

Înregistrarea fondului de salarii brut:

641	= 421	6.623.864

Înregistrarea indemnizațiilor brute de concediu medical:

%	= 423	900.000	(C)
6458		818.180	
4311		81.820	

Înregistrarea cotelor aferente salariilor:

CAS:

6451	= 4311.1	1.622.846	(6.623.864 × 24,5%)

Fond de sănătate:

6453	= 4313	463.670	(6.623.864 × 7%)

Fond de șomaj:

6452	= 4371	231.835	(6.623.864 × 3,5%)

Fond de risc:

635	= 447.1	33.119	(6.623.864 × 0,5%)

Comision C.M.:

635	= 447.2	49.680	(6.623.864 × 0,75%)

Înregistrarea cotelor aferente indemnizațiilor C.M.:

Fond de sănătate:

6453	= 4313	57.273	(818.180 × 7%)

Fond de șomaj:

6452	= 4371	28.636	(818.180 × 3,5%)

Înregistrarea reținerilor din salarii

421	= %	3.564.818	
	4312	629.267	
	4372	55.000	
	4314	430.551	
	425	1.700.000	
	427	500.000	
	4282	100.000	
	461	150.000	

Înregistrarea reținerilor din indemnizațiile C.M.:

423	= %	93.000	
	4312	85.500	
	4372	7.500	

și respectiv:

4311	= 4314	162.500	

Plata din cont a datoriilor înregistrate:

%	= 5121	4.120.693	
4311		1.378.526	(1.622.846 – 81.820 – 162.500)
4313		528.579	(463.670 + 64.909)

4371	260.471	(231.835 + 28.636)
447.1	33.119	
447.2	49.680	
4312	714.767	(629.267 + 85.500)
4372	62.500	(55.000 + 7.500)
4314	593.051	(430.551 + 162.500)
427	500.000	

(avansul chenzinal, cota de echipament şi imputaţia rămân în contul societăţii, fără a se efectua virament).

Se ridică din cont restul de plată aferent salariilor şi indemnizaţiilor C.M şi se achită angajaţilor pe bază de stat de plată:

- rest plată salarii = 6.623.864 – 3.564.818= 3.059.046 lei
- rest plată indemnizaţii C.M. = 900.000 – 93.000 = 807.000 lei

TOTAL = 3.866.046 lei

581	= 5121	3.866.046
5311	= 581	3.866.046
%	= 5311	3.866.046
421		3.059.046
423		807.000

31 Se înregistrează decontarea veniturilor la sfârşitul lunii:

%	= 121	79.500.000
707		50.000.000
706		20.000.000
761		3.000.000
7583		5.000.000
766		1.500.000

Se înregistrează decontarea cheltuielilor la sfârşitul lunii:

121	= %	43.670.000
	607	25.000.000
	641	8.000.000
	6581	4.000.000
	623	1.190.000
	6588	2.000.000
	635	380.000
	6582	3.100.000

➢ Profit brut contabil = Total venituri – Total cheltuieli = = 79.500.000 – 43.670.000 = 35.830.000 lei

➢ Deduceri fiscale:
- venituri din participaţii (dividende de la alte societăţi)=3.000.000lei
- rezervă legală = 500.000 lei

TOTAL deduceri fiscale = 3.500.000 lei

➢ Cheltuieli nedeductibile fiscal:
- cheltuieli cu amenzi = 4.000.000 lei
- depăşire cheltuieli de protocol, inclusiv TVA nedeductibilă aferentă = 449.600 lei

• Plafon protocol = 2% × [79.500.000 – (43.670.000 – 1.190.000)] = 740.400 lei
• Depăşire plafon = 1.190.000 – 740.400 = 449.600 lei
- cheltuieli cu lipsuri în gestiune neimputabile = 2.000.000 lei
- cheltuieli cu TVA aferentă lipsurilor = 380.000 lei
- depăşire cheltuieli cu sponsorizări = 1.158.000 lei

• Plafon sponsorizări = 5% × [79.500.000 – (43.760.000 – 3.100.000)] = 1.942.000 lei
• Depăşire plafon = 3.100.000 – 1.942.000 = 1.158.000 lei

TOTAL cheltuieli nedeductibile fiscal = 7.987.600 lei

➢ Profit impozabil = Profit brut contabil – Deduceri fiscale + Cheltuieli nedeductibile fiscal = 35.830.000 – 3.500.000 + 7.987.600 = 40.317.600 lei

➢ Profit impozabil după deducerea pierderii precedente = = 40.317.600 – 2.800.000 = 37.517.600 lei

➢ Impozit pe profit datorat la bugetul statului = Profit impozabil după deducerea pierderii × 25% = 37.517.600 × 25% = 9.379.400 lei

Se înregistrează impozitul pe profit datorat curent:

6911 = 4411 9.379.400

Se înregistrează decontarea cheltuielilor cu impozitul pe profit:

121 = 6911 9.379.400

Se înregistrează plata impozitului pe profit cu ordin de plată de trezorerie:

4411 = 5121 9.379.400

➢ Profit net = Profit brut contabil – Cheltuieli cu impozitul pe profit = = 35.830.000 – 9.379.400 = 26.450.600 lei

32 a) Se înregistrează vânzarea cu factură a aparaturii electronice:
- preţ vânzare = 100.000.000 lei
- accize 15% × 100.000.000 = 15.000.000 lei
- TVA colectată = 19% × (100.000.000 + 15.000.000) = 21.850.000 lei

411.1 = % 136.850.000
701 115.000.000 (100.000.000 + 15.000.000)
4427 21.850.000

Se înregistrează accizele aferente produselor finite vândute :

635 = 446 15.000.000

Se înregistrează plata accizelor cu ordin de plată de trezorerie, la bugetul statului:

446 = 5121 15.000.000

b) Se înregistrează importul de mărfuri:

- valoare externă = 10.000 $ × 30.000 lei/$ = 300.000.000 lei
- taxe vamale = 5% × 300.000.000 = 15.000.000 lei
- comision vamal = 1% × 300.000.000 = 3.000.000 lei
- accize = 50% × (300.000.000 + 15.000.000 + 3.000.000) = = 159.000.000 lei

---

- valoarea mărfii în vamă (cost de achiziție) = 477.000.000 lei
- TVA deductibilă aferentă importului = 19% × 477.000.000 = 90.630.000 lei

371 = % 477.000.000
401 300.000.000
446.1 15.000.000
446.2 3.000.000
446.3 159.000.000

Se înregistrează plata în vamă a taxei vamale, comisionului vamal, accizelor şi TVA deductibilă, cu ordin de plată:

% = 5121 267.630.000
446.1 15.000.000
446.2 3.000.000
446.3 159.000.000
4426 90.630.000

32 Se înregistrează reținerea impozitului pe dividende, pe baza statului de plată aferent:

457 = 446 1.000.000 (20.000.000 × 5%)

Se înregistrează plata impozitului pe dividende cu ordin de plată de trezorerie:

446 = 5121 1.000.000

34 Se înregistrează subvenția de exploatare de primit, conform avizării de la M.F.:

445 = 7412 100.000.000

Se înregistrează încasarea subvenției conform extrasului de cont:

5121 = 445 100.000.000

35 Se înregistrează impozitul pe teren, conform contractului:

635 = 446 3.000.000

Se înregistrează plata impozitului la bugetul statului cu ordin de plată de trezorerie:

446 = 5121 3.000.000

36 Se înregistrează fondurile speciale:

- fond de sănătate
  - 10.000.000 × 12% = 1.200.000 lei
  - 15.000.000 × 2% = 300.000 lei
  - 5.000.000 × 2% = 100.000 lei

- la societatea de reclamă:

635 = 447.1 1.200.000

- la producător:

635 = 447.1 300.000

- la comerciant:

635 = 447.1 100.000

- fond special al drumurilor publice:

- la producătorul de motorină = 1.000 tone × 110 €/tonă × 38.000 lei/€ = 4.180.000.000 lei

635 = 447.2 4.180.000.000

- la importatorul de benzină = 1.000 tone × 125 €/tonă × 38.000 lei/€ = 4.750.000.000 lei

635 = 447.2 4.750.000.000

- fond pentru protejarea asiguraților:

10.000.000 × 0,5% = 5.000
635 = 447.3 5.000

- fond pentru dezvoltarea punctelor de frontieră:

30.000.000 × 0,5% = 150.000
635 = 447.4 150.000

- fond pentru dezvoltarea sistemului energetic
  - 100.000.000 × 10% = 10.000.000 lei (electrică)
  - 50.000.000 × 2% = 1.000.000 lei (termică)

635= 447.5 11.000.000

37 a) Intern:

Se înregistrează cumpărarea materiei primă cu factura:

%	= 401	3.570.000	
301		3.000.000	
4426		570.000	

Se înregistrează facturarea prestărilor de servicii:

411.1 =	%	2.380.000	
	704	2.000.000	
	4427	380.000	

Se înregistrează cumpărarea materialelor de natura obiectelor de inventar cu factură:

%	= 401	1.190.000	
303		1.000.000	
4426		190.000	

Se înregistrează vânzarea produselor finite şi semifabricate cu factură:

411.1 =	%	13.090.000	
	701	6.000.000	
	702	5.000.000	
	4427	2.090.000	

Se înregistrează vânzarea produselor reziduale cu factură către persoane fizice:

411 = 703 500.000 (scutite de TVA)

Se înregistrează prorata:

$$\frac{\text{Total venituri din vanzari - venituri din vanzari scutite}}{\text{Total venituri din vanzari}} = \frac{13.500.000 - 500.000}{13.500.000} = 0{,}96\ (96\%)$$

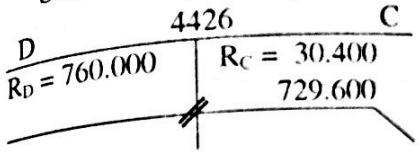
- TVA deductibilă (RD ct. 4426) = 570.000 + 190.000 = 760.000 lei
- TVA de dedus = 760.000 × 96% = 729.600
- Diminuare TVA deductibilă = 760.000 – 729.600 = 30.400 lei

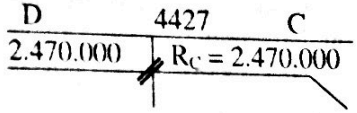
(sau: 760.000 × 4% = 30.400 lei)

635 = 4426 30.400

Se înregistrează regularizarea TVA ţinând seama de prorată:

Sistematic:





4427=	%	2.470.000	(TVA colectată)
	4426	729.600	(TVA de dedus)
	4423	1.740.400	(TVA de plată la intern)

➢ Se constată că, datorită proratei, datorăm la bugetul statului o TVA de plată mai mare cu 30.400 lei, decât dacă nu am fi avut vânzări scutite.

b) Export:

Se înregistrează cumpărarea materialelor auxiliare cu factură:

%	= 401	2.380.000	
3021		2.000.000	
4426		380.000	

Se înregistrează vânzarea mărfurilor cu factură la extern:

411.1 = 707 30.000.000 (1.000 $ × 30.000 lei/$)

(cotă TVA zero)

Se înregistrează cumpărarea materiilor prime cu factură:

%	= 401	3.570.000	
301		3.000.000	
4426		570.000	

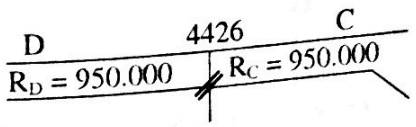
Se înregistrează vânzarea produselor finite cu factură la extern:

411.1 = 701 68.000.000 (2.000 € × 34.000 lei/€)

(cotă TVA zero)

Se înregistrează regularizarea TVA.

Sistematic:



4424 = 4426 950.000

↳ TVA de recuperat la export

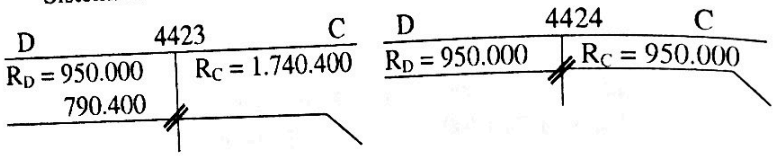
Se înregistrează recuperarea, TVA de recuperat la export din TVA de plată la intern:

4423 = 4424 950.000

Se înregistrează virarea diferenței TVA de plată la intern cu ordin de plată de trezorerie:

4423 = 5121 790.400 (1.740.400 – 950.000)

Sistematic:



38 I. La client

Se înregistrează cumpărarea mărfurilor cu factură – cu plata în rate, întocmind NIR:

%	= 401	5.355.000	
371		4.500.000	suma achitată în momentul cumpărării
4426		95.000	(500.000 × 19%)
4428		760.000	(TVA aferentă ratelor)

Se înregistrează plata parțială a mărfurilor cu ordin de plată (împreună cu TVA aferentă):

401 = 5121 595.000 (500.000 + 95.000)

Se înregistrează achitarea celor 8 rate egale, cu chitanță de casă:
Rată: 4.000.000 : 8 = 500.000 lei
TVA deductibilă aferentă : 500.000 × 19% = 95.000 lei
TOTAL de plată = 595.000 lei

$R_1 \dots R_8$: { 401= 5121 595.000
4426 = 4428 95.000 (TVA neexigibilă devine deductibilă în momentul plății)

II. La furnizor:

Se înregistrează vânzarea mărfurilor cu plata în rate, pe bază de factură:

411.1	= %	5.355.000	
	707	4.500.000	suma încasată în momentul vânzării
	4427	95.000	(500.000 × 19%)
	4428	760.000	(TVA aferentă ratelor)

Se înregistrează încasarea parțială a mărfurilor cu ordin de plată (împreună cu TVA aferentă):

5121 = 411.1 595.000 (500.000 + 95.000)

Se înregistrează încasarea celor 8 rate egale, cu chitanță de casă:
Rată: 4.000.000 : 8 = 500.000 lei
TVA colectată aferentă : 500.000 × 19% = 95.000 lei
TOTAL de încasat = 595.000 lei

$R_1 \dots R_8$: { 5121 = 411.1
595.000
4428 = 4427 95.000 (TVA neexigibilă devine colectată în momentul încasării)

39 La furnizor:

Se înregistrează vânzarea produselor finite cu plata în rate, în funcție de valoarea în devize prevăzută în contract:

- valoare la preț de vânzare = 2.000 $ × 29.800 lei/$ = 59.600.000 lei
- suma încasată în momentul vânzării = 500$ × 29.800 lei/$ = 14.900.000 lei
- Diferență de încasat = 1.500 $ în 5 rate egale (300 $/lună)
- Dobândă lunară = 20% × 300 $/lună = 60 $ - la curs inițial: 60$ × 29.800 lei/$ = 1.788.000 lei/lună

411.1	= %	79.864.000	
	701	14.900.000	(500$ × 29.800lei/$)
	472.1	44.700.000	(1.500$ × 29.800lei/$)
	4427	2.831.000	(19% × 14.900.000)
	4428	8.493.000	(19% × 1.500 $ × 29.800 lei/$)
	472.2	8.940.000	(1.788.000 lei/lună × 5 luni)

Se înregistrează încasarea sumei în momentul vânzării, cu ordin de plată (împreună cu TVA aferentă):

5121 = 411.1 17.731.000 (14.900.000 + 2.831.000)

Rata I: { 300 $ × 29.800 lei/$ = 8.940.000 lei
300 $ × 30.000 lei/$ = 9.000.000 lei
- diferență favorabilă la încasare = 60.000 lei

Se înregistrează facturarea diferenței favorabile aferente ratei I:

411.1	= %	71.400	
	7588	60.000	
	4427	11.400	

Se înregistrează încasarea cu ordin de plată a ratei I; diferenței favorabile și dobânzii constante, împreună cu TVA colectată aferentă:

8.940.000 + 60.000 + 1.788.000 + 1.698.600 + 11.400 = 12.498.000 lei
9.000.000 (TVA aferentă ratei I la curs inițial; TVA aferentă diferenței favorabile)

5121 = 411.1 12.498.000

Se înregistrează trecerea ratei și dobânzii la venituri:

472.1 = 701 8.940.000
472.2 = 766 1.788.000

Se înregistrează transformarea TVA neexigibilă în TVA colectată (aferentă ratei la curs inițial):

4428 = 4427 1.698.600

Similar vom avea:

Rata a II-a: 300 $ × 29.800 lei/$ = 8.940.000 lei
300 $ × 30.200 lei/$ = 9.060.000 lei
- diferență favorabilă la încasare = 120.000 lei

411.1 = % 142.800
7588 120.000
4427 22.800

5121 = 411.1 12.569.400 (8.940.000 + 120.000 + 1.788.000 + + 1.698.600 + 22.800)

472.1 = 701 8.940.000
472.2 = 766 1.788.000
4428 = 4427 1.698.600

Rata a III-a: 300 $ × 29.800 lei/$ = 8.940.000 lei
300 $ × 30.100 lei/$ = 9.030.000 lei
- diferență favorabilă la încasare = 90.000 lei

411.1 = % 107.100
7588 90.000
4427 17.100

5121 = 411.1 12.533.700 (8.940.000 + 90.000 + 1.788.000 + + 1.698.600 + 17.100)

472.1 = 701 8.940.000
472.2 = 766 1.788.000
4428 = 4427 1.698.600

Rata a IV-a: 300 $ × 29.800 lei/$ = 8.940.000 lei
300 $ × 29.900 lei/$ = 8.970.000 lei
- diferență favorabilă la încasare = 30.000 lei

411.1 = % 35.700
7588 30.000
4427 5.700

5121 = 411.1 12.462.300 (8.940.000 + 30.000 + 1.788.000 + + 1.698.600 + 5.700)

472.1 = 701 8.940.000
472.2 = 766 1.788.000
4428 = 4427 1.698.600

Rata a V-a: 300 $ × 29.800 lei/$ = 8.940.000 lei
300 $ × 29.700 lei/$ = 8.910.000 lei
- diferență nefavorabilă la încasare = 30.000 lei

411.1 = % 35.700
7588 30.000
4427 5.700

5121 = 411.1 12.390.900 (8.940.000 + 30.000 + 1.788.000 + + 1.698.600 + 5.700)

472.1 = 701 8.940.000
472.2 = 766 1.788.000
4428 = 4427 1.698.600

II. La client:

Se înregistrează cumpărarea de materie primă cu plata în rate:

% = 401 79.864.000
301 59.600.000
4426 2.831.000 (19% × 14.900.000)
4428 8.493.000 (19% × 1.500 $ × 29.800 lei/$)
471 8.940.000 (1.788.000 lei/lună × 5 luni)

Se înregistrează plata sumei în momentul cumpărării, cu ordin de plată (împreună cu TVA aferentă):

401 = 5121 17.731.000 (14.900.000 + 2.831.000)

Rata I: { 300 $ × 29.800 lei/$ = 8.940.000 lei
300 $ × 30.000 lei/$ = 9.000.000 lei
- diferență nefavorabilă la plată = 60.000 lei

Se înregistrează factura cu diferența nefavorabilă:

%	= 401	71.400	
6588		60.000	
4426		11.400	

Se înregistrează plata cu ordin de plată a ratei I, diferenței nefavorabile și dobânzii constante, împreună cu TVA deductibilă aferentă:

401 = 5121 12.498.000 (8.940.000 + 60.000 + 1.788.000 + + 1.698.600 + 11.400)

Se înregistrează trecerea dobânzii pe cheltuieli:

666 = 471 1.788.000

Se înregistrează transformarea TVA neexigibilă în TVA deductibilă (aferentă ratei la curs inițial):

4426 = 4428 1.698.600

Similar, vom avea:

Rata a II-a: 300 $ × 29.800 lei/$ = 8.940.000 lei
300 $ × 30.200 lei/$ = 9.060.000 lei
- diferență nefavorabilă la plată = 120.000 lei

%	= 401	142.800	
6588		120.000	
4426		22.800	
401 = 5121		12.569.400	(8.940.000 + 120.000 + 1.788.000 + + 1.698.600 + 22.800)
666 = 471		1.788.000	
4426 = 4428		1.698.600	

Rata a III-a: 300 $ × 29.800 lei/$ = 8.940.000 lei
300 $ × 30.100 lei/$ = 9.030.000 lei
- diferență nefavorabilă la plată = 90.000 lei

%	= 401	107.100	
6588		90.000	
4426		17.100	
401 = 5121		12.533.700	(8.940.000 + 90.000 + 1.788.000 + + 1.698.600 + 17.100)

666 = 471 1.788.000
4426 = 4428 1.698.600

Rata a IV-a: 300 $ × 29.800 lei/$ = 8.940.000 lei
300 $ × 29.900 lei/$ = 8.970.000 lei
- diferență nefavorabilă la plată = 30.000 lei

%	= 401	35.700	
6588		30.000	
4426		5.700	
401 = 5121		12.462.300	(8.940.000 + 30.000 + 1.788.000 + + 1.698.600 + 5.700)
666 = 471		1.788.000	
4426 = 4428		1.698.600	

Rata a V-a: 300 $ × 29.800 lei/$ = 8.940.000 lei
300 $ × 29.700 lei/$ = 8.910.000 lei
- diferență favorabilă la plată = 30.000 lei

%	= 401	35.700	
6588		30.000	
4426		5.700	
401 = 5121		12.390.900	(8.940.000 + 30.000 + 1.788.000 + + 1.698.600 + 5.700)
666 = 471		1.788.000	
4426 = 4428		1.698.600	

40 La societatea A:

Se înregistrează acordarea împrumutului lui B (creanța față de B), conform extrasului de cont:

4511 = 5121 10.000.000

Se înregistrează dobânda de încasat de la B:

4518 = 766 1.500.000 (10.000.000 × 15%)

Se înregistrează la scadență, încasarea creanței și dobânzii, conform extrasului de cont:

5121	%	11.500.000	
	4511	10.000.000	
	4518	1.500.000	

La societatea B:

Se înregistrează datoria față de A, încasăm împrumutul conform extrasului de cont:

5121 = 4511 10.000.000

Se înregistrează dobânda de plată către A:

666 = 4518 1.500.000

Se înregistrează la scadență, plata datoriei și dobânzii, conform extrasului de cont:

%	= 5121	11.500.000
4511		10.000.000
4518		1.500.000

41 Se înregistrează încasarea împrumutului de la asociat (datoria față de asociat), cu chitanță, conform registrului de casă:

5311 = 4551 1.000.000

Se înregistrează dobânda de plătit asociatului:

666 = 4558 100.000 (1.000.000 × 10%)

Se înregistrează restituirea la scadență a împrumutului și dobânzii, conform registrului de casă:

%	= 5311	1.100.000
4551		1.000.000
4558		100.000

42 Se înregistrează creanța față de acționari privind aporturile subscrise la capitalul social:

456 = 1011 5.000.000

Se înregistrează stingerea creanței prin aducerea aporturilor în bani și în natură, conform chitanțelor de casă și a Procesului verbal de recepție:

%	= 456	5.000.000
5311		1.000.000
2132		4.000.000

Se înregistrează trecerea capitalului la categoria, "subscris și vărsat":

1011 = 1012 5.000.000

Se înregistrează datoria față de acționari privind retragerea aportului în bani:

1012 = 456 1.000.000

Se înregistrează plata prin casierie a datoriei față de acționari – privind aportul în bani, conform registrului de casă:

456 = 5311 1.000.000

43 Se înregistrează dividende de plată brute repartizate din profitul net și din profitul nerepartizat (reportat):

%	= 457	4.000.000
129		3.000.000
117.1		1.000.000

Se înregistrează reținerea din dividendele brute a impozitului pe dividende:

457 = 446 200.000 (4.000.000 × 5 %)

Se înregistrează achitarea dividendelor nete prin casierie, pe bază de stat de plată:

457 = 5311 3.800.000 (4.000.000 – 200.000)

44 I. La societatea A

Se înregistrează încasarea cu chitanță, prin casierie, a contribuției lui B:

5311 = 458 5.000.000

Se înregistrează cumpărarea materiilor prime cu factură, întocmind NIR:

%	= 401	9.520.000
301		8.000.000
4426		1.520.000

Se înregistrează achitarea datoriei prin cont, cu ordin de plată:

401 = 5121 9.520.000

Se înregistrează consumul materiei prime, conform bonului de consum:

601 = 301 3.000.000

Se înregistrează realizarea produselor finite și a semifabricatelor, conform Raportului de fabricație și Notei de predare la magazie:

%	= 711	18.000.000
345		15.000.000
341		3.000.000

Se înregistrează vânzarea produselor cu factură:

411.1 =	%	16.660.000
	701	12.000.000
	702	2.000.000
	4427	2.660.000

Se înregistrează încasarea creanței cu ordin de plată:

5121 = 411.1 16.660.000

Se înregistrează descărcarea gestiunii de produse, la cost producție efectiv:

711	%	9.500.000
	345	8.000.000
	341	1.500.000

Se înregistrează fondul de salarii brut, în baza centralizatorului statelor de plată:

641 = 421 2.000.000

32 Se înregistrează cotele aferente fondului de salarii:

CAS:	6451 = 4311	490.000	(2.000.000 × 24.5%)
Fd. sănătate:	6453 = 4313	140.000	(2.000.000 × 7%)
Fd. șomaj:	6452 = 4371	70.000	(2.000.000 × 3,5%)
Fd. risc:	635 = 447.1	10.000	(2.000.000 × 0,5%)
Comision CM:	635 = 447.2	15.000	(2.000.000 × 0,75%)

Se înregistrează reținerile individuale în baza statelor de plată:

421	%	839.000	
	4312	190.000	(2.000.000 × 9,5%)
	4372	19.000	(1.900.000 × 1%)
	4314	130.000	(2.000.000 × 6,5%)
	444	500.000	

Se înregistrează achitarea datoriilor cu ordin de plată de trezorerie:

%	= 5121	1.564.000
4311		490.000
4313		140.000
4371		70.000
447.1		10.000
447.2		15.000
4312		190.000
4372		19.000
444		500.000
4314		130.000

Se înregistrează ridicarea din cont a restului de plată cu filă de CEC numerar și achitarea pe baza statelor de plată:

581 = 5121	1.678.000	(2.000.000 – 839.000)
5311 = 581	1.678.000	
421 = 5311	1.678.000	

Se înregistrează factura de telefon:

%	= 401	595.000	
626		500.000	
4426		95.000	

Se înregistrează plata facturii cu ordin de plată:

401 = 5121 595.000

Se înregistrează la sfârșitul lunii regularizarea TVA.

Sistematic:

D	4426	C
R_D = 1.615.000	R_C = 1.615.000	

D	4427	C
R_D = 2.660.000	R_C = 2.660.000	

4427	%	2.660.000	
	4426	1.615.000	
	4423	1.045.000	

Se înregistrează plata TVA de plată cu ordin de plată de trezorerie:

4423 = 5121 1.045.000

Total cheltuieli din participație = 3.000.000 + 2.000.000 + 490.000 + +140.000 + 70.000 + 10.000 + 15.000 + 500.000 = 6.225.000 lei,

din care: A (70%) = 4.357.500 lei; B (30%) = 1.867.500 lei

Total venituri din participație = $\underbrace{(18.000.000 - 9.500.000)}_{\text{ct.711}}$ + 12.000.000 +2.000.000 = 22.500.000 lei, din care: A (70%) = 15.750.000 lei; B (30%) = 6.750.000 lei

Profit din participație = 22.500.000 – 6.225.000 = 16.275.000 lei, din care: A (70%) = 11.392.500 lei; B (30%) = 4.882.500 lei

Se înregistrează transmiterea către B la sfârșitul lunii a cotelor de cheltuieli, venituri și profit ce i se cuvin (30%):

458 = %		1.867.500
	601	900.000
	641	600.000
	6451	147.000
	6452	21.000
	6453	42.000
	635	7.500
	626	150.000

% = 458		6.750.000
711		2.550.000
701		3.600.000
702		600.000

458 = 5121 4.882.500

Se înregistrează decontarea cheltuielilor şi veniturilor proprii (70%), precum şi impozitarea profitului, virând impozitul cu ordin de plată de trezorerie:

121 = %		4.357.500
	601	2.100.000
	641	1.400.000
	6451	343.000
	6452	49.000
	6453	98.000
	635	17.500
	626	350.000

% = 121		15.750.000
711		5.950.000
701		8.400.000
702		1.400.000

- Profit brut (impozabil) = 11.392.500 lei
- Impozit pe profit = 11.392.500 × 25% = 2.848.125 lei

691.1 = 441.1 2.848.125

şi respectiv:

121 = 691.1 2.848.125
441.1 = 5121 2.848.125

Sistematic:

D	458	C	
(cheltuieli B) 1.867.500		5.000.000	(contribuţie B)
(profit B) 4.882.500		6.750.000	(venituri B)
		S_{FC} = 5.000.000	(contribuţie B)

D	601	C
3.000.000		900.000
		2.100.000

D	641	C
2.000.000		600.000
		1.400.000

D	6451	C
490.000		147.000
		343.000

D	6452	C
70.000		21.000
		49.000

D	635	C
25.000		7.500
		17.500

D	626	C
500.000		150.000
		350.000

D	711	C
9.500.000		18.000.000
2.550.000		
5.950.000		

D	701	C
3.600.000		12.000.000
8.400.000		

D	702	C
600.000		2.000.000
1.400.000		

D	6453	C
140.000		42.000
		98.000

II. La societatea B:

Se înregistrează plata către A a contribuţiei prin casierie:

458 = 5311 5.000.000

Se înregistrează primirea, la sfârşitul lunii, a cotelor de cheltuieli, venituri şi profit de la A (30%):

% = 458		1.867.500
601		900.000
641		600.000
6451		147.000
6452		21.000

	6453	42.000
	635	7.500
	626	150.000
458 =	%	6.750.000
	711	2.550.000
	701	3.600.000
	702	600.000
5121 =	458	4.882.500

Se înregistrează decontarea cheltuielilor şi veniturilor proprii, impozitarea profitului şi plata impozitului pe profit cu ordin de plată de trezorerie:

121 =	%	1.867.500
	601	900.000
	641	600.000
	6451	147.000
	6452	21.000
	6453	42.000
	635	7.500
	626	150.000
% =	121	6.750.000
711		2.550.000
701		3.600.000
702		600.000

- Profit brut (impozabil) = 4.882.500 lei
- Impozit pe profit = 4.882.500 × 25% = 1.220.625 lei

691.1 =	441.1	1.220.625
121 =	691.1	1.220.625
441.1 =	5121	1.220.625

Sistematic:

	D	458	C	
(contribuţie)	5.000.000			
(venituri)	6.750.000		1.867.500	(cheltuieli)
			4.882.500	(profit)
(contribuţie)	S_{FD} = 5.000.000			

D	601	C
900.000		900.000

D	641	C
600.000		600.000

D	6451	C
147.000		147.000

D	6452	C
21.000		21.000

D	635	C
7.500		7.500

D	626	C
150.000		150.000

D	711	C
2.550.000		2.550.000

D	701	C
3.600.000		3.600.000

D	702	C
600.000		600.000

D	6453	C
42.000		42.000

45. a) La societatea comercială A:

Se înregistrează trimiterea materiilor prime în baza bonului de transfer şi a sumei, cu chitanţă de casă, către A_1:

481 =	%	1.500.000
	301	1.000.000
	5311	500.000

Se înregistrează încasarea creanţei la scadenţă prin restituirea de către A_1 a materiilor prime şi sumei, cu bon de restituire, respectiv chitanţă:

% =	481	1.500.000
301		1.000.000
5311		500.000

- La subunitatea A_1:

Se înregistrează primirea materiilor prime şi sumei de bani, cu bon de transfer, respectiv chitanţă:

% =	481	1.500.000
301		1.000.000
5311		500.000

Se înregistrează plata datoriei la scadenţă prin restituirea către unitatea A a stocurilor şi sumei de bani, cu bon de restituire, respectiv chitanţă:

481 = %		1.500.000
	301	1.000.000
	5311	500.000

b) La subunitatea A_1:

Se înregistrează trimiterea combustibililor către subunitatea A_2, cu bon de transfer:

482 = 3022 1.000.000

Se înregistrează primirea combustibililor la scadență, de la A_2, cu bon de restituire:

3022 = 482 1.000.000

- La subunitatea A_2:

Se înregistrează primirea combustibililor de la A_1, cu bon de transfer:

3022 = 482 1.000.000

Se înregistrează restituirea combustibililor către A_1, cu bon de restituire:

482 = 3022 1.000.000

46 a) Se înregistrează plata și încasarea fără document justificativ:

473 = 5121 2.000.000

5311 = 473 3.000.000

Se înregistrează clarificarea conform ordinului de plată, respectiv chitanței de casă:

462 = 473 2.000.000

473 = 461 3.000.000

b) Se înregistrează recepția materiilor prime cu minus neclarificat, în baza facturii și NIR:

% = 401		5.950.000
301		4.500.000
473		500.000
4426		950.000

Se înregistrează clarificarea minusului, din vina cărăușului:

6588 = 473 500.000

Se înregistrează imputația în baza deciziei de imputație:

461 = %		714.000
	7588	600.000
	4427	114.000

Se înregistrează încasarea sumei cu chitanță de casă:

5311 = 461 714.000

47 a) Se înregistrează factura de reparații în avans, achitată integral anticipat, cu chitanță de casă:

% = 401		3.570.000
471		3.000.000
4426		570.000

și respectiv:

401 = 5311 3.570.000

Se înregistrează lunar cheltuielile cu reparațiile:

L_1, L_2, L_3: 611 = 471 1.000.000 (3.000.000/3luni)

b) Se înregistrează reparația pe cont propriu, în avans:

471 = 7588 2.000.000

Se înregistrează lunar cheltuielile cu reparațiile:

L_1, L_2, L_3, L_4: 611 = 471 500.000 (2.000.000/4 luni)

48 Se înregistrează facturarea chiriei anticipate, cu încasare eșalonată:

411.1 = %		7.140.000
	472	6.000.000
	4428	1.140.000

Se înregistrează lunar veniturile din chirii, TVA colectată și încasarea eșalonată cu ordin de plată;

$L_1 \dots L_6$

472 = 706	1.000.000	(6.000.000/6 luni)
5121 = 411.1	1.190.000	
4428 = 4427	190.000	

49 a) Se înregistrează creanța incertă în baza facturii emise către client și neîncasate la termen:

411.8 = 411.1 4.760.000

Se înregistrează constituirea provizionului pentru deprecierea creanțelor-clienți, la sfârșitul anului:

6814 = 491 4.000.000 (fără TVA)

Se înregistrează încasarea creanței incerte cu ordin de plată:

5121 = 411.8 4.760.000

Se înregistrează anularea provizionului rămas fără obiect:

491 = 7814 4.000.000

b) Se înregistrează creanța incertă pentru împrumutul în cadrul grupului:

411.8 = 4511 3.000.000

Se înregistrează la sfârșitul anului constituirea provizionului pentru deprecierea creanțelor-decontări în cadrul grupului:

6863 = 495 2.250.000 (3.000.000 × 75%)

Se înregistrează încasarea a 50% din creanța incertă, cu ordin de plată:

5121 = 411.8 1.500.000 (3.000.000 × 50%)

Se înregistrează diferența neîncasată ca pierdere din creanțe:

654 = 411.8 1.500.000 (3.000.000 – 1.500.000)

Se înregistrează anularea provizionului rămas fără obiect:

495.1 = 7863 2.250.000

➢ Întrucât la constituirea provizionului s-a apreciat o probabilitate de pierdere de 75% - mai mare decât suma încasată ulterior, după anularea provizionului se înregistrează un profit de:

2.250.000 – 1.500.000 = 750.000,
- 1.500.000 → pierderi efective din creanțe
- 2.250.000 → venituri din anularea provizionului care se vor impozita.

c) Se înregistrează creanța incertă față de debitor, în baza facturii neîncasate la termen:

411.8 = 461 5.950.000

Se înregistrează la sfârșitul anului, constituirea provizionului pentru deprecierea creanțelor-debitori diverși:

6813 = 496 2.500.000 (5.000.000 × 50%)
→ valoare creanță fără TVA

Se înregistrează creanța incertă ca pierdere din creanțe:

654 = %		5.000.000
	411.8	5.950.000
	4427	950.000

Se înregistrează anularea provizionului rămas fără obiect:

496 = 7813 2.500.000

➢ Întrucât la constituirea provizionului s-a apreciat o probabilitate de pierdere mai mică, în urma anulării se înregistrează o pierdere de:

5.000.000 – 2.500.000 = 2.500.000
- 2.500.000 → venituri din anularea provizionului
- 5.000.000 → pierderi efective din creanțe

4.2 Probleme propuse

1. O societate comercială cumpără cu factură de la furnizor materiale auxiliare la cost de achiziție de 4.000.000 lei, TVA deductibilă 19%. Datorită calității necorespunzătoare, se refuză la plată 30% din cantitate, care se restituie, pe bază de factură în roșu emisă de furnizor. Pentru diferența de factură clientul emite bilet la ordin decontat în favoarea furnizorului.

Să se înregistreze în contabilitatea clientului și în contabilitatea furnizorului (știind că acesta din urmă vinde produse finite, descărcând gestiunea la cost de producție de 3.000.000 lei).

Considerăm că furnizorul:

a) decontează biletul la ordin la scadență;

b) remite biletul la ordin spre scontare cu o lună înainte de termen, știind rata dobânzii bancare de 18%.

2. Se înregistrează facturile de la furnizor pentru chirie = 2.000.000 lei, TVA deductibilă 19%, energie și apă = 800.000 lei, TVA deductibilă 19%, întreținere utilaje = 500.000 lei, TVA deductibilă 19%. Se achită din cont cu ordin de plată.

Să se înregistreze în contabilitatea beneficiarului și a furnizorilor.

3. Se cumpără cu factură de la furnizor un aparat de măsură la cost de achiziție de 8.000.000 lei, TVA deductibilă 19%. Se achită cu bilet la ordin, decontat la scadență în favoarea furnizorului.

Să se înregistreze în contabilitatea clientului și furnizorului (știind că acesta din urmă scoate din evidență aparatul la valoarea de intrare de 8.000.000 lei, amortizat în proporție de 80%).

4. Se cumpără mărfuri de la depozit la cost de achiziție de 6.000.000 lei, TVA deductibilă 19%. În momentul cumpărării societatea beneficiază de următoarele reduceri: rabat 12%; remiză 8%; scont 3%. Magazinul practică un adaos comercial de 25%.

Se achită datoria prin casierie.

Să se înregistreze în contabilitatea magazinului și a depozitului (știind că acesta din urmă descarcă gestiunea de marfa vândută la cost de achiziție de 3.500.000 lei).

5. Se cumpără cu factură de la furnizor animale la cost de achiziție de 3.000.000 lei. TVA deductibilă 19%. Ulterior, furnizorul acordă următoarele reduceri pe bază de factură în roșu: rabat 15%; remiză 7%; scont 4%. Se achită datoria prin cont, cu ordin de plată.

Să se înregistreze în contabilitatea clientului și în contabilitatea furnizorului (știind că acesta din urmă vinde produse finite și descarcă gestiunea de animale la cost de producție de 1.500.000 lei).

6. La sfârșitul exercițiului, pentru un volum de mărfuri vândute de 10.000.000 lei, furnizorul acordă clientului un risturn de 6%, pe bază de factură în roșu.

Să se înregistreze în contabilitatea clientului și a furnizorului.

7. Se cumpără cu factură de la furnizor materiale de natura obiectelor de inventar la cost de achiziție 1.000.000 lei, TVA deductibilă 19%. Se achită datoria din cont, plătind penalități de întârziere de 5%.

Să se înregistreze în contabilitatea clientului și a furnizorului.

8. a) Se cumpără din import, pe cont propriu în condiții FOB, materie primă la valoare externă de 3.000 $, curs în vamă 30.000 lei/$, taxe vamale 3%, comision vamal 2%. Se achită din cont: taxele vamale, comisionul vamal și TVA deductibilă aferentă importului.

La data de 31.12, datoria externă este neachitată, iar cursul crește la 30.500 lei/$, înregistrând rezervele din conversie aferente.

În momentul achitării, cursul scade la 29.800 lei/$.

b) Aceeași problemă pentru import pe cont propriu, în condiții CIF, considerând transport extern estimat de 300 $ și asigurare externă de 100 $.

Ulterior, se primesc facturile astfel: transport 250 $ și asigurare externă 110 $ - care se înregistrează la cursul de 30.100 lei/$ și se achită la 29.900 lei/$.

c) Aceeași problemă pentru import pe bază de comision, în condiții FOB, cunoscând comisionul firmei de import de 4%.

În acest caz, să se înregistreze și în contabilitatea beneficiarului intern al materiei prime importate.

9. a) Se vând la export pe cont propriu, în condiții FOB, produse finite în valoare externă de 8.000 €, cot• TVA Ø, curs la facturare 34.000 lei/€. Se descarcă gestiunea de produse finite la cost de producție de 60.000.000 lei.

La data de 31.12., creanța externă este neîncasată, iar cursul crește la 34.100 lei/€, înregistrând rezervele din conversie aferente. În momentul încasării, cursul scade la 33.900 lei/€.

b) Aceeași problemă pentru export pe cont propriu în condiții CAF, considerând transportul extern estimat de 200 €.

Ulterior se primește factura la 210 €, înregistrată la cursul de 34.100 lei/€ și achitată la 34.300 lei/€.

c) Aceeași problemă pentru export pe bază de comision, în condiții FOB, cunoscând comisionul firmei de export de 6%.

În acest caz, să se înregistreze și în contabilitatea furnizorului intern al mărfii exportate, cunoscând că acesta descarcă gestiunea de produse finite la cost de producție 60.000.000 lei.

10. Se achită furnizorului un avans din cont, de 1.220.000 lei. Ulterior se cumpără cu factură piese de schimb la cost de achiziție de 6.000.000lei, TVA deductibilă 19%. Se reține avansul și se achită din cont diferența de factură.

Să se înregistreze în contabilitatea clientului și a furnizorului (știind că acesta din urmă vinde mărfuri, și descarcă gestiunea la cost de achiziție de 5.000.000 lei).

11. Se cumpără semințe fără factură la cost de achiziție de 3.000.000 lei, TVA 19%. Ulterior se primește factura și se achită prin casierie.

Să se înregistreze în contabilitatea clientului și a furnizorului (știind că acesta din urmă vinde mărfuri, descărcând gestiunea la cost de achiziție de 1.500.000 lei).

12. Se cumpără cu factură de la furnizor materiale consumabile la cost de achiziție de 6.000.000 lei, TVA deductibilă 19%, împreună cu ambalaje restituibile în valoare de 2.000.000 lei. Ambalajele se restituie în proporție de 50%, iar diferența se reține astfel: 500.000 lei, datorită degradării lor, iar 500.000 lei pentru creșterea stocului propriu.

Se primește factura pentru TVA aferentă ambalajelor și se achită din cont contravaloarea ambalajelor nerestituite și TVA aferentă.

Să se înregistreze în contabilitatea clientului și a furnizorului (acesta din urmă, înregistrează vânzare de produse finite, descărcând gestiunea la cost de producție de 5.000.000 lei).

Întrucât încasarea lor devine incertă, se constituie provizion pentru deprecierea creanțelor. Ulterior se înregistrează ca pierdere din creanțe și provizionul se anulează.

Apărând posibilitatea de încasare, creanța se reactivează și se încasează prin cont.

13. Se ridică din cont avansul chenzinal de 12.000.000 lei, care se achită angajaților.

➢ Se înregistrează un fond de salarii brut de 30.000.000 lei (d.c. 26.000.000 lei salarii şi 4.000.000 lei spor vechime)

Se înregistrează: CAS 24,5%; Fond sănătate unitate 7%; Fond şomaj unitate 3,5%; Fond risc 0,5%; Comision CM = 0,75%.

Se reţin pe statul de plată: contribuţie angajat la asigurări sociale 9,5%; şomaj angajat 1%; Fond sănătate angajat 6,5%; impozit pe venit din salarii 8.000.000 lei; avans chenzinal 12.000.000 lei; garanţii materiale 540.000 lei.

➢ Se înregistrează concedii medicale brute de 3.000.000 lei (2.800.000 lei salarii şi 200.000 lei spor vechime), din care:

- suportate de unitate – 2.500.000 lei;
- suportate de bugetul A.S. – 500.000 lei.

Se aplică cotele aferente: Fond sănătate unitate 7%; Fond şomaj unitate 3,5%.

Se reţin pe statul de plată: contribuţie angajat la asigurări sociale 9,5%; şomaj angajat 1%; impozit pe venit din salarii 800.000 lei.

Se înregistrează Fond sănătate angajat aflat în C.M., suportat de la bugetul A.S., ştiind că avem un angajat bolnav şi 13 zile CM.

➢ Se înregistrează venituri brute cuvenite colaboratorilor de 7.000.000 lei. Se calculează: Fond risc 0,5%; Comision CM 0,75% şi Contribuţia unităţii la Fondul asigurărilor de sănătate 7%.

Se reţine pe statul de plată impozit pe salarii de 2.000.000 lei, Fond sănătate colaboratori de 6,5% şi impozit pe venit din salarii 2 mil. lei.

Se virează din cont toate datoriile aferente salariilor, concediilor medicale şi colaboratorilor, ştiind că impozitul pe venitul din salarii se virează cu o întârziere de 3 zile, plătind penalităţi la bugetul statului.

Comentaţi implicaţiile fiscale.

14. În cursul unei perioade de gestiune se înregistrează următoarele venituri şi cheltuieli:

- venituri din vânzări de produse finite	= 20.000.000 lei
- venituri din studii şi cercetări	= 5.000.000 lei
- venituri din vânzări de mărfuri	= 10.000.000 lei
- venituri din amenzi	= 1.000.000 lei
- venituri din sconturi obţinute	= 2.000.000 lei
TOTAL	= 38.000.000 lei

- cheltuieli cu mărfuri	= 8.000.000 lei
- cheltuieli cu ambalaje	= 2.000.000 lei
- cheltuieli cu salarii	= 5.000.000 lei
- cheltuieli cu amenzi	= 3.000.000 lei
- cheltuieli cu sponsorizări	= 2.000.000 lei
TOTAL	= 20.000.000 lei

Societatea înregistrează o pierdere din anii precedenţi de 1.500.000 lei. Să se determine profitul brut contabil şi profitul impozabil. Să se înregistreze impozitul pe profit care se virează la bugetul statului.

Să se determine profitul net.

15. a) Se importă materii prime în valoare externă de 500 $ la cursul în vamă de 29.900 lei/$, taxe vamale 4%, comision vamal 1%, accize 15%. Se achită în vamă: taxele vamale, comisionul vamal, accizele şi TVA aferentă importului.

b) Se înregistrează o subvenţie de exploatare de primit pentru plata personalului de 15.000.000 lei, care se încasează conform extrasului de cont.

c) Se înregistrează impozite pe terenuri proprietatea statului, în valoare de 2.000.000 lei, care se virează din cont la bugetul statului.

16. Se înregistrează următoarele operaţii:

Intern:
- cumpărare de mărfuri la cost achiziţie 5.000.000 lei, TVA deductibilă 19%;
- vânzare de mărfuri la preţ vânzare 7.000.000 lei, TVA colectată 19%.

Export:
- cumpărare de mărfuri la cost achiziţie 10.000.000 lei, TVA deductibilă 19%;
- vânzare mărfuri în valoare de 800 $ la cursul de 17.000 lei/$, cotă TVA Ø.

Se înregistrează regularizarea TVA la intern şi la export, încasând diferenţa de TVA de recuperat de la bugetul statului.

17. a) Se cumpără cu factură mărfuri cu plata în rate la cost de achiziţie de 10.000.000 lei, TVA deductibilă 19%. În momentul cumpărării se achită 1.000.000 + TVA aferentă, iar restul în 3 rate egale, prin cont.

Să se înregistreze în contabilitatea clientului şi a furnizorului.

b) Aceeaşi problemă în cazul specificaţiei cursului valutar, ştiind:

- curs la cumpărare = 500 $ × 30.000 lei/$
- achitat la cumpărare = 50 $ × 30.000 lei/$
- diferenţa de achitat în 3 rate egale = 450 $ astfel:
  - rata I – curs 30.100 lei/$;
  - rata II – curs 29.800 lei/$;
  - rata III – curs 30.000 lei/$

(în contabilitatea celor două societăţi).

18. a) Societatea împrumută unei societăţi din cadrul grupului 5.000.000 lei, prin cont, dobândă 15%.

La scadenţă, încasează creanţa şi dobânda, prin cont.

b) Societatea împrumută de la un asociat, prin casierie 3.000.000 lei, dobândă 5%.

La scadență restituie împrumutul și dobânda prin casierie.

c) Societatea trimite unei subunități materii prime în valoare de 2.000.000 lei. Să se înregistreze și la subunitate.

d) Subunitatea primește de la altă subunitate, materii prime la cost de achiziție 1.000.000 lei. Să se înregistreze la ambele subunități.

19. Se primește factura de chirie anticipată pe 5 luni, în valoare totală de 5.000.000 lei, TVA 19%. Factura se achită eșalonat în 5 rate egale, prin casierie.

Să se înregistreze în contabilitatea chiriașului și a proprietarului.

20. Se asociază în participație 2 societăți A și B, înregistrând următoarele operații în comun (în contabilitatea lui A):

- cumpărare mărfuri cu factură la cost achiziție 3.000.000 lei, TVA deductibilă 19%;
- vânzare mărfuri cu factură la preț vânzare 4.000.000 lei, TVA colectată 19%;
- descărcare gestiune de mărfuri la cost achiziție de 2.000.000 lei;
- factură de energie și apă = 1.000.000 lei, TVA deductibilă 19%;
- factură de telefon = 500.000 lei, TVA deductibilă 19%;
- venituri brute colaboratori = 5.000.000 lei, cu Fond risc 0,5%, Comision CM 0,75% și Fond asigurări de sănătate 7%.

Se înregistrează regularizarea TVA, determinând TVA de recuperat. Se transmit cotele de venituri și cheltuieli lui B, cunoscând că prin contract, părțile au cote egale. Se transmite lui B cota de pierdere din participație.

CAPITOLUL V

APLICAȚII PRIVIND CONTABILITATEA TREZORERIEI

Trezoreria cuprinde operațiile efectuate de societate în vederea asigurării mijloacelor bănești necesare activității curente.

Elementele de trezorerie cuprind următoarele categorii:

1) Investiții financiare pe termen scurt = titluri de valoare cumpărate în vederea realizării unui câștig de capital sau a unui venit pe termen scurt:

- investiții la societăți din cadrul grupului
- acțiuni proprii;
- acțiuni (cotate și necotate);
- obligațiuni emise și răscumpărate;
- obligațiuni (cotate și necotate);
- alte titluri (bonuri de tezaur, titluri de credit etc.)

2) Decontări cu numerar = operațiuni de încasări și plăți efectuate prin casieria societății:

- Casa în lei;
- Casa în devize;
- Alte valori de trezorerie (timbre fiscale și poștale, bilete de tratament, tichete de călătorie, bonuri de consum fix etc.)

3) Decontări fără numerar = operațiuni de încasări și plăți efectuate prin contul bancar:

- Valori de încasat:
  - CEC-uri de încasat;
  - Efecte de încasat (cambia, biletul la ordin etc.);
- Conturi la bănci în lei;
- Conturi la bănci în devize;
- Credite bancare pe termen scurt.

4) Acreditive = sume rezervate din contul bancar pentru efectuarea de plăți către furnizori:

- Acreditive în lei;
- Acreditive în devize.

5) Avansuri de trezorerie = sume acordate din casierie delegaților ce efectuează deplasări în interesul serviciului:

- Avansuri de trezorerie în lei;
- Avansuri de trezorerie în devize.

6) Viramente interne = operațiuni efectuate în scopul transferării sumelor între casieria societății și contul bancar.

Toate elementele de trezorerie enumerate constituie posturi distincte în bilanțul contabil (de activ sau de pasiv).

Întrucât reflectă mijloace circulante bănești și în decontare, elementele de trezorerie sunt componente ale activului patrimonial. Ele se înregistrează cu ajutorul clasei de conturi nr. 5 din Planul General de Conturi.

Clasa 5 – Conturi de trezorerie

50 Investiții financiare pe termen scurt
- 501 Investiții la societăți din cadrul grupului
- 502 Acțiuni proprii
- 503 Acțiuni
  - 5031 Acțiuni cotate
  - 5032 Acțiuni necotate
- 505 Obligațiuni emise și răscumpărate
- 506 Obligațiuni
  - 5061 Obligațiuni cotate
  - 5062 Obligațiuni necotate
- 508 Alte investiții pe termen scurt și creanțe asimilate
  - 5081 Alte titluri de plasament
  - 5088 Dobânzi la obligațiuni și titluri de plasament
- 509 Vărsăminte de efectuat investiții financiare pe termen scurt
  - 5091 Vărsăminte la societăți din cadrul grupului
  - 5092 Vărsăminte pentru alte investiții pe termen scurt

51 Conturi la bănci
- 511 Valori de încasat
  - 5112 Cecuri de încasat
  - 5113 Efecte de încasat
  - 5114 Efecte remise spre scontare
- 512 Conturi curente la bănci
  - 5121 Conturi la bănci în lei
  - 5124 Conturi la bănci în devize
  - 5125 Sume în curs de decontare
- 518 Dobânzi
  - 5186 Dobânzi de plătit
  - 5187 Dobânzi de încasat

- 519 Credite bancare pe termen scurt
  - 5191 Credite bancare pe termen scurt
  - 5192 Credite bancare pe termen scurt nerambursate la scadență
  - 5193 Credite externe guvernamentale
  - 5194 Credite externe garantate de stat
  - 5195 Credite externe garantate de bănci
  - 5196 Credite de la trezoreria statului
  - 5197 Credite interne garantate de stat
  - 5198 Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt

53 Casa
- 531 Casa
  - 5311 Casa în lei
  - 5314 Casa în devize
- 532 Alte valori
  - 5321 Timbre fiscale și poștale
  - 5322 Bilete de tratament și odihnă
  - 5323 Tichete și bilete de călătorie
  - 5328 Alte valori

54 Acreditive
- 541 Acreditive
  - 5411 Acreditive în lei
  - 5412 Acreditive în devize
- 542 Avansuri de trezorerie

58 Viramente interne
- 581 Viramente interne

59 Provizioane pentru deprecierea conturilor de trezorerie
- 591 Provizioane pentru deprecierea investițiilor financiare la societăți din cadrul grupului
- 592 Provizioane pentru acțiuni proprii
- 593 Provizioane pentru acțiuni
- 595 Provizioane pentru obligațiuni emise și răscumpărate
- 596 Provizioane pentru obligațiuni
- 598 Provizioane pentru alte investiții financiare

Conturile din clasa 5 sunt conturi de activ – care se debitează la intrarea elementelor de trezorerie în patrimoniu, se creditează la ieșirea lor din patrimoniu, iar soldul debitor reflectă elementele de trezorerie existente. Excepție de la regula de activ fac conturile:

➢ 509 "Vărsăminte de efectuat pentru titluri de plasament" – cont de pasiv – care se creditează cu valoarea titlurilor cumpărate şi neplătite şi se debitează la plata lor;

➢ 5121; 5124 "Conturi la bănci în lei / în devize" – conturi bifuncționale – care se debitează cu încasările şi se creditează cu plăţile prin contul curent (când plăţile sunt mai mari decât încasările, societatea beneficiază de credit bancar pe termen scurt, iar soldurile celor două conturi sunt creditoare);

➢ 5186 "Dobânzi de plătit" – cont de pasiv - care se creditează cu dobânda de plată datorată băncii la 31 decembrie şi se debitează la plata acesteia;

➢ 5191; 5192; 5193; 5194; 5195; 5196; 5198 – "Credite bancare pe termen scurt" şi respectiv "Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt" – conturi de pasiv – care se creditează cu valoarea creditului primit, respectiv cu dobânda de plată şi se debitează la restituirea creditului, respectiv a dobânzii datorate.

➢ 591, 592, 593, 595, 596, 598 "Provizioane pentru deprecierea conturilor de trezorerie" – conturi de pasiv – care se creditează la constituirea provizionului şi se debitează la anularea acestuia.

5.1 Monografie rezolvată şi comentată

1 O societate comercială răscumpără de la acţionari din cadrul grupului un număr de 2.000 acţiuni proprii la preţ de răscumpărare 10.000 lei/buc, plătind 50% din contravaloarea lor prin casierie, în momentul răscumpărării şi 50% ulterior, prin contul bancar.

Acţiunile răscumpărate se utilizează astfel:

a) 1.000 buc se anulează în scopul reducerii capitalului social, cunoscând că valoarea nominală a unei acţiuni este:

a.1. 10.000 lei/buc;

a.2. 12.000 lei/buc; diferenţa favorabilă se înregistrează: 50% ca primă de emisiune şi 50% ca venit din operaţii de capital;

a.3. 9.000 lei/buc; diferenţa nefavorabilă se înregistrează: 50% prin consum din rezerve pentru acţiuni proprii şi 50% drept cheltuieli din operaţii de capital.

b) 1.000 buc se revând astfel:

- 500 buc la preţ de vânzare de 8.000 lei/buc, cu încasare imediată prin casierie;
- 500 buc la preţ de vânzare de 11.000 lei/buc, cu încasare ulterioară prin contul bancar.

2 Societatea cumpără la bursa de valori, 1.000 acţiuni cotate la cost de achiziţie 15.000 lei/buc, cu achitare imediată prin contul bancar.

Acţiunile se revând astfel:

- 800 buc la preţ de vânzare de 16.000 lei/buc, cu încasare imediată prin cont;
- 200 buc la preţ de vânzare de 14.000 lei/buc, cu încasare ulterioară prin casierie.

3 Societatea răscumpără la scadenţa finală, prin cont, de la obligatar, 1.000 obligaţiuni ordinare, anterior emise şi le anulează, ştiind că valoarea nominală a obligaţiunii este de 18.000 lei/buc, iar preţul de răscumpărare:

a. 18.000 lei/buc;
b. 19.000 lei/buc;
c. 17.000 lei/buc.

4 Societatea cumpără de la bursa de valori 1.000 obligaţiuni necotate, din afara grupului, la cost de achiziţie 12.000 lei/buc, cu plata ulterioară prin cont. Obligaţiunile se revând astfel:

- 500 buc la preţ de vânzare de 13.000 lei/buc, cu încasare ulterioară prin casierie;
- 500 buc la preţ de vânzare de 11.000 lei/buc, cu în casare imediată prin casierie.

5 Societatea cumpără la bursa de valori 1.000 bonuri de tezaur la cost de achiziţie 5.000 lei/buc, cu plata imediată prin cont. Bonurile se revând astfel:

- 3.000 buc la preţ de vânzare de 6.000 lei/buc, cu încasare ulterioară prin cont, percepând debitorilor o dobândă de 10%;
- 2.000 buc la preţ de vânzare de 4.000 lei/buc, cu încasare imediată prin casierie.

6 a) Societatea dispune la începutul lunii decembrie de 500.000 lei în casierie. În timpul lunii se înregistrează următoarele operaţii, conform registrului de casă:

➢ încasări:

- vânzări de mărfuri cu numerar = 5.000.000 lei (conform bonurilor fiscale emise);
- de la debitori = 200.000 lei (conform chitanţelor de casă emise);
- de la clienţi = 6.000.000 lei (conform chitanţelor de casă emise);
- ridicări de numerar din cont = 5.000.000 lei (conform filelor de CEC numerar);

➢ plăți:

- către furnizori = 4.000.000 lei (conform chitanțelor de casă primite);
- depuneri de numerar în cont = 1.000.000 lei (conform foilor de vărsământ depuse);
- plata avansului chenzinal decembrie = 1.000.000 lei (conform listelor de avans);
- plata chenzinei a II-a noiembrie = 5.000.000 lei (conform statelor de plată);
- plata indemnizații C.M. = 500.000 lei (conform statelor de plată);
- cumpărări de rechizite direct cu numerar = 150.000 lei (conform bonurilor fiscale primite);
- cumpărare de materiale consumabile direct cu numerar = 300.000 lei (conform bonurilor fiscale primite);
- cumpărări de servicii de la terți direct cu numerar = 250.000 lei (conform bonurilor fiscale primite)

Se determină disponibilul în lei la 31 decembrie.

b) Societatea dispune la începutul lunii decembrie de 500 $, la cursul de 29.500 lei/$.

În timpul lunii se înregistrează următoarele operații, conform registrului de casă:

➢ încasări:

- de la clienți 350 $ la cursul de 29.700 lei/$, știind cursul inițial de înregistrare de 29.400 lei/$ (conform chitanțelor de casă emise și facturii inițiale);
- ridicări de numerar din cont = 100$ la cursul de 29.500 lei/$ (conform filelor de CEC numerar);

➢ plăți:

- către furnizori = 90 $ la cursul de 29.600 lei/$, știind cursul inițial de înregistrare de 29.400 lei/$ (conform chitanțelor de casă primite și facturii inițiale);
- depuneri de numerar în cont = 50 $ la cursul de 29.800 lei/$ (conform foilor de vărsământ depuse).

Se determină disponibilul la 31 decembrie în devize și în lei la curs de înregistrare și se înregistrează diferențele de curs valutar aferente, cunoscând cursul oficial la 31 decembrie de 29.400 lei/$.

7 a) Societatea cumpără direct cu numerar următoarele valori de trezorerie:

- timbre fiscale = 100.000 lei (inclusiv TVA);
- tichete de călătorie = 50.000 lei (inclusiv TVA).-

Valorile se utilizează astfel: timbrele fiscale în valoare de 60.000 lei la cost de achiziție și tichetele în valoare de 30.000 lei la cost de achiziție.

b) Societatea cumpără cu factură bilete de odihnă și tratament în valoare de 3.570.000 lei (inclusiv TVA), care se achită din cont. Biletele se distribuie salariaților.

Costul biletelor se suportă 50% de către societate și 50% de către salariați. Se recuperează de la salariați prin casierie contravaloarea biletelor și TVA colectată aferentă.

c) Societatea cumpără direct cu numerar BCF-uri de benzină și motorină în valoare de 1.190.000 lei, inclusiv TVA.

BCF-urile se utilizează integral pentru cumpărarea de benzină și motorină. Benzina și motorina se consumă pentru transport în proporție de 50%.

d) O societate agricolă primește cupoane în valoare de 10.000.000 lei la cost de achiziție.

Se înregistrează factura de la furnizori cuprinzând: semințe la cost de achiziție de 12.000.000 lei și prestări servicii (arat, semănat etc.) de 3.000.000 lei, TVA deductibilă 19%.

Se achită factura, parțial prin intermediul cupoanelor, iar diferența prin cont.

Se achită drepturile cuvenite producătorilor agricoli, beneficiari ai cupoanelor: 5.000.000 lei în bani, prin casierie și 5.000.000 lei în natură, prin produse finite (grâu, porumb etc.).

Se efectuează înregistrările în paralel și la societatea furnizoare de bunuri și servicii agricole.

e.1. O societate comercială achiziționează cu factură tichete de masă de la emitent la valoare nominală de 5.000.000 lei, cost imprimate 2.000.000 lei, TVA deductibilă 19%.

Se achită prin cont factura față de emitent.

Se dau în consum angajaților tichetele la valoare nominală.

La sfârșitul lunii, salariații restituie tichetele neconsumate la cost de achiziție de 300.000 lei.

Se returnează tichetele neconsumate către emitent, încasând de la acesta, prin cont, contravaloarea lor.

Se constată tichete utilizate necuvenit de angajați, la cost de achiziție de 150.000 lei, care se impută acestora, reținând suma pe statul de plată.

Să se înregistreze în paralel:

- în contabilitatea emitentului:
  - achiziționarea tichetelor de la tipografie;
  - plata către tipografie, prin cont;
  - livrarea către angajator și încasarea lor;
  - decontarea către societatea de alimentație publică a tichetelor utilizate;
  - primirea tichetelor neutilizate de la angajator;

- plata către angajator a tichetelor restituite (neutilizate);

• în contabilitatea unității de alimentație publică:
  - facturarea către angajator a tichetelor consumate de salariați;
  - înregistrarea diferenței dintre valoarea alimentelor de 4.500.000 lei și valoarea nominală a tichetelor, care se virează la bugetul statului;
  - încasarea facturii de la angajator.

e.2. Aceeași problemă dacă societatea dispune de cantină proprie:
  - achiziționarea tichetelor de la terți;
  - distribuirea lor către salariați;
  - decontarea lor către cantină;
  - primirea de la angajați a tichetelor neutilizate și distrugerea lor cu Proces verbal;
  - imputarea către salariați a tichetelor utilizate în plus și recuperarea sumei.

8 a) Pentru o creanță anterior înregistrată, în valoare de 5.950.000 lei, societatea primește de la client o filă de CEC la ordin pe care o încasează ulterior prin cont.

b) Pentru o creanță anterior înregistrată în valoare de 4.760.000 lei, se primește de la client un bilet la ordin care:

b.1 Se decontează la scadență în favoarea societății.

b.2 Se remite spre scontare la bancă, cu 3 luni înainte de termen, plătind o dobândă de 10%.

9 a) Societatea dispune la începutul lunii decembrie de 3.000.000 lei în contul curent.

În timpul lunii se înregistrează următoarele operațiuni, conform extrasului de cont:

➢ încasări:
  - depunere de numerar în cont = 1.000.000 lei (cu foaie de vărsământ);
  - de la clienți = 25.000.000 lei (cu ordin de plată primit);
  - avans de la clienți = 2.380.000 lei (inclusiv TVA, cu ordin de plată primit);
  - dobânzi bancare = 1.000.000 lei (cu notă contabilă emisă de bancă);

➢ plăți:
  - ridicări de numerar din cont = 5.000.000 lei (cu filă de CEC numerar);
  - către furnizori = 10.000.000 lei (cu ordin de plată emis);

  - CAS = 2.000.000 lei
  - Fond sănătate unitate = 700.000 lei;
  - Fond șomaj unitate = 500.000 lei;
  - Fond sănătate angajat = 150.000 lei;
  - Fond șomaj angajat = 100.000 lei;
  - Contribuție angajat la asigurări sociale = 350.000 lei;

} cu ordin de plată de trezorerie emis

  - avans către furnizori de stocuri = 1.000.000 lei(cu ordin de plată)
  - comisioane bancare = 250.000 lei (cu notă contabilă emisă de bancă).

Se determină disponibilul în lei la 31 decembrie.

b) Societatea dispune la începutul lunii decembrie de 1.000 $, la cursul de 30.500 lei/$.

În timpul lunii se înregistrează următoarele operații conform extrasului de cont:

➢ încasări:
  - de la clienți = 1.000 $ la cursul de 29.300 lei/$, știind cursul inițial de înregistrare de 29.400 lei/$ (conform facturii emise);
  - depuneri de numerar în cont = 50 $ la cursul de 29.800 lei/$;
  - dobânzi bancare = 100 $ la cursul de 29.900 lei/$;

➢ plăți:
  - ridicări de numerar din cont = 100 $ la cursul de 29.500 lei/$;
  - către furnizori = 800 $ la cursul de 30.600 lei/$, știind cursul inițial de înregistrare de 30.700 lei/$ (conform facturii primite);
  - comisioane bancare = 50 $ la cursul de 30.700 lei/$.

Se determină disponibilul la 31 decembrie în devize și în lei la curs de înregistrare și se înregistrează diferențele de curs valutar aferente, cunoscând cursul oficial la 31 decembrie de 30.400 lei/$.

Considerând că operațiunile prin casă și cont bancar se derulează în același timp, să se verifice soldarea contului de viramente interne.

10 a) Se primește de la un client, prin mandat poștal, dovada efectuării de către acesta a plății unei facturi de 5.000.000 lei. Ulterior, suma apare în extrasul de cont, ca încasată.

b) Se înregistrează la sfârșitul anului o dobândă bancară de plată în valoare de 50.000 lei și o dobândă bancară de încasat de 150.000 lei. Ulterior, dobânzile se plătesc, respectiv se încasează prin cont.

11 Se încasează prin cont un credit bancar pe termen scurt în valoare de 10.000.000 lei, rata anuală a dobânzii 15%. Ulterior, se restituie creditul împreună cu dobânda aferentă.

12 a) Societatea deschide un acreditiv în valoare de 20.000.000 lei, din care utilizează suma de 18.000.000 lei pentru plata unui furnizor.

Ulterior, acreditivul se închide, restituind suma neutilizată în cont.

b) Societatea deschide un acreditiv în valoare de 3.000 $ la cursul de 30.000 lei/$. Acreditivul se utilizează pentru plata unei datorii către un furnizor extern, în valoare de 2.800 $, la același curs, știind cursul inițial de 30.200 lei/$.

La momentul închiderii acreditivului cursul crește la 30.300 lei/$, înregistrând diferențele de curs aferente.

13 a) Se acordă prin casierie, un avans de trezorerie unui delegat de 1.000.000 lei, cu dispoziție de plată. Avansul se justifică astfel: 150.000 lei bilete CFR; 200.000 lei cazare; 182.000 lei diurnă pentru 2 zile; 400.000 lei plata unui furnizor.

Diferența nejustificată se depune la casierie, cu chitanță de casă.

b) Se acordă prin casierie, un avans de trezorerie de 300 $, la cursul de 30.000 lei/$.

Avansul se justifică astfel: 200 $ prin plata unui furnizor, la același curs (știind cursul inițial de 29.800 lei/$). Diferența nejustificată se depune la casierie în două tranșe:

- 50 $ când cursul crește la 30.100 lei/$;
- 50 $ când cursul scade la 29.900 lei/$.

14 a) La sfârșitul exercițiului financiar, se constată cu ocazia inventarierii următoarele valori de inventar, în raport cu valorile de înregistrare, pentru investițiile financiare pe termen scurt:

	Valoare de inventar	Valoare de înregistrare
- acțiuni proprii	2.000.000	1.800.000
- acțiuni	3.000.000	3.500.000
- obligațiuni emise și răscumpărate	4.000.000	4.100.000
- obligațiuni	1.500.000	1.300.000
- bonuri de tezaur	2.000.000	2.200.000

Se constituie, după caz, provizioane pentru deprecierea titlurilor de plasament.

b) La sfârșitul exercițiului următor se constată următoarele:

	Valoare de inventar	Valoare de înregistrare
- acțiuni proprii	1.000.000	1.100.000
- acțiuni	1.500.000	2.800.000
- bonuri de tezaur	1.000.000	1.100.000

Obligațiunile emise și răscumpărate se anulează, iar obligațiunile se vând terților.

c) După 2 exerciții financiare, se constată următoarele:

Acțiunile proprii se anulează, acțiunile se vând, iar bonurile de tezaur înregistrează o valoare de inventar de 1.000.000 lei, egală cu valoarea de înregistrare.

Provizionul se suplimentează, se diminuează sau se anulează, după caz.

Rezolvare

1 Se înregistrează răscumpărarea acțiunilor proprii de la acționari, la preț de răscumpărare:

502 = %		20.000.000	(2.000 acțiuni × 10.000 lei/buc)
	5311	10.000.000	→ cu chitanță de casă
	5091	10.000.000	

și respectiv, ulterior, cu ordin de plată:

5091 = 5121 10.000.000

a) Se înregistrează anularea acțiunilor răscumpărate:

a.1 P răscumpărare = V nominală

1012 = 502 10.000.000 (1.000 buc × 10.000 lei/buc)

a.2 P răscumpărare < V nominală

1012 =	%	12.000.000	(1.000 buc × 12.000 lei/buc)
	502	10.000.000	(1.000 buc × 10.000 lei/buc)
	1041	1.000.000	diferență favorabilă
	7583	1.000.000	

a.3 P răscumpărare > V nominală

%	= 502	10.000.000	(1.000 buc × 10.000 lei/buc)
1012		9.000.000	(1.000 buc × 9.000 lei/buc)
1062		500.000	diferență nefavorabilă
6583		500.000	

b) Se înregistrează revânzarea acțiunilor răscumpărate:

P vânzare < P răscumpărare

%	= 502	5.000.000	(500 buc × 10.000 lei/buc)
5311		4.000.000	(500 buc × 8.000 lei/buc) → cu
664		1.000.000	chitanță de casă

P vânzare > P răscumpărare

461	= %	5.500.000	(500 buc × 11.000 lei/buc)
	502	5.000.000	(500 buc × 10.000 lei/buc)
	764	500.000	

și respectiv:

5121 = 461 5.500.000 → cu ordin de plată

2 Se înregistrează cumpărarea acțiunilor cotate la cost de achiziție:

5031 = 5121 15.000.000 (1.000 acțiuni × 15.000 lei/buc), cu ordin de plată

Se înregistrează vânzarea acțiunilor astfel:

P vânzare > Cost de achiziție

5121 =	%	12.800.000	(800 buc × 16.000 lei/buc), cu ordin de plată
	5031	12.000.000	(800 buc × 15.000 lei/buc)
	764	800.000	

P vânzare < Cost de achiziție

%	= 5031	3.000.000	(200 buc × 15.000 lei/buc)
461		2.800.000	(200 buc × 14.000 lei/buc)
664		200.000	
5311 = 461		2.800.000	→ cu chitanță de casă.

3 Se înregistrează răscumpărarea obligațiunilor ordinare anterior emise, la preț de răscumpărare și respectiv anularea lor:

a) P răscumpărare = V nominală

505 = 5121 18.000.000 (1.000 buc × 18.000 lei/buc), cu ordin de plată,

și respectiv:

161 = 505 18,000.000 (1.000 buc × 18.000 lei/buc)

b) P răscumpărare > V nominală

505 = 5121 19.000.000 (1.000 buc × 19.000 lei/buc) cu ordin de plată,

și respectiv:

%	= 505	19.000.000	
161		18.000.000	(1.000 buc × 19.000 lei/buc)
6583		1.000.000	(1.000 buc × 18.000 lei/buc)

c) P răscumpărare < V nominală

505 = 5121 17.000.000 (1.000 buc × 17.000 lei/buc) cu ordin de plată,

și respectiv:

161 =	%	18.000.000	(1.000 buc × 18.000 lei/buc)
	505	17.000.000	(1.000 buc × 17.000 lei/buc)
	7583	1.000.000	

4 Se înregistrează cumpărarea obligațiunilor necotate la cost de achiziție:

5062 = 5092 12.000.000 (1.000 oblig. ×12.000 lei/buc)

și respectiv plata lor ulterioară, cu ordin de plată:

5092 = 5121 12.000.000

Se înregistrează revânzarea obligațiunilor astfel:

P vânzare > Cost de achiziție

461 =	%	6.500.000	(500 buc × 13.000 lei/buc)
	5062	6.000.000	(500 buc × 12.000 lei/buc)
	764	500.000	

și respectiv încasarea ulterioară, cu chitanță de casă:

5311 = 461 6.500.000

P vânzare < Cost de achiziție

%	= 5062	6.000.000	(500 buc × 12.000 lei/buc)
5311		5.500.000	(500 buc × 11.000 lei/buc)
664		500.000	

5 Se înregistrează cumpărarea bonurilor de tezaur la cost de achiziție:

5081 = 5121 5.000.000, cu ordin de plată

Se înregistrează vânzarea bonurilor de tezaur astfel:

P vânzare > Cost de achiziție

461 =	%	18.000.000	(3.000 buc × 6.000 lei/buc)
	5081	15.000.000	(3.000 buc × 5.000 lei/buc)
	764	3.000.000	

și respectiv dobânda de încasat de la debitori:

5088 = 766 1.800.000 (18.000.000 × 10%),

iar în momentul încasării cu ordin de plată:

5121 =	%	19.800.000
	461	18.000.000
	5088	1.800.000

P vânzare < Cost de achiziție

%	= 5081	10.000.000	(2.000 buc × 5.000 lei/buc)
5311		8.000.000	(2.000 buc × 4.000 lei/buc), cu chitanță de casă
664		2.000.000	

6 a) Disponibil în casierie la 01.12 ⇒ S_{iD} 5311 = 500.000 lei.

Se înregistrează încasările, conform registrului de casă:

5311 = %		16.200.000	
	707	4.201.700	5.000.000, conform bonurilor de casă fiscale emise
	4427	798.300	→ (5.000.000 × 15,966%)
	461	200.000	→ conform chitanțelor de casă emise
	4111	6.000.000	→ conform chitanțelor de casă emise
	581	5.000.000	→ conform filelor de CEC numerar

Se înregistrează plățile, conform registrului de casă:

%	= 5311	12.200.000	
401		4.000.000	→ conform chitanțelor de casă primite
581		1.000.000	→ conform foilor de vărsământ
425		1.000.000	→ conform listelor de avans chenzinal
421		5.000.000	→ conform statelor de plată salarii
423		500.000	conform bonurilor de casă (fiscale) primite
604		126.050	
6028		252.100	
628		210.085	
4426		111.765	→ 700.000 × 15,966%

Disponibil în lei la 31.12 = Disponibil la 01.12 + Încasări – Plăți = 500.000 lei + 16.200.000 lei – 12.200.000 lei = 4.500.000 ⇒ S_{fD} 5311 = 4.500.000

b) Disponibil în casierie la 01.12 { în devize = 500 $; în lei la cursul zilei = 14.750.000 lei (500 $ × 29.500 lei/$) }

⇒ S_{iD} 5314 = 14.750.000

Se înregistrează încasările, conform registrului de casă, la cursul zilei:

5314 = %		13.345.000	
	4111	10.290.000	(450 $)
	765	105.000	(350 $ × 29.400 lei/$)
	581	2.950.000	[350 $ × (29.700 lei/$ – 29.400 lei/$)]
			(100 $ × 29.500 lei/$)

Se înregistrează plățile, conform registrului de casă, la cursul zilei:

%	= 5314	4.154.000	(140 $)
401		2.646.000	(90 $ × 29.400 lei/$)
665		18.000	[90 $ × (29.600 lei/$ – 29.400 lei/$)]
581		1.490.000	(50 $ × 29.800 lei/$)

Disponibil la 31.12 { în devize = 500 $ + 450 $ – 140 $ = 810 $; în lei la cursul zilei = 14.750.000 lei + 13.345.000 lei – 4.154.000 lei = 23.941.000 lei; în lei la curs oficial 31.12 = 810 $ × 29.400lei/$= = 23. 814.000 lei }

diferență nefavorabilă = 127.000lei

(curs înregistrare > curs oficial la 31.12)

Se înregistrează diferența nefavorabilă aferentă soldului final pe cheltuieli:

665 = 5314 127.000 (cheltuieli nedeductibile fiscal)

7 a) Se înregistrează cumpărarea timbrelor și tichetelor conform bonurilor fiscale emise de furnizor, la cost de achiziție:

%	= 5311	150.000	
5321		84.035	
5323		42.015	
4426		23.950	(150.000 × 15,966%)

Se înregistrează utilizarea valorilor de trezorerie, conform Procesului verbal:

626 = 5321 60.000

și respectiv:

624 = 5323 30.000

b) Se înregistrează cumpărarea biletelor de odihnă și tratament, la cost de achiziție:

%	= 401	3.570.000	
5322		3.000.000	
4426		570.000	

Se înregistrează plata facturii din cont:

401 = 5121 3.570.000

Se înregistrează distribuirea lor către salariați:

%	= 5322	3.000.000	
628		1.500.000	(cotă societate)
4282		1.500.000	(cotă salariați)

Se înregistrează TVA colectată aferentă contravalorii biletelor suportate de salariați:

4282 = 4427 285.000 (1.500.000 × 19%)

Se înregistrează recuperarea creanței, prin casierie, cu chitanță de casă emisă către aceștia:

5311 = 4282 1.785.000 (1.500.000 + 285.000)

c) Se înregistrează cumpărarea BCF-urilor, conform bonurilor fiscale emise de furnizori:

%	= 5311	1.190.000	
5328		1.000.000	
4426		190.000	

Se înregistrează utilizarea BCF-urilor pentru cumpărare de combustibil, întocmind NIR:

3022 = 5328 1.000.000

Se înregistrează consumul combustibilului, conform bonului de consum:

6022 = 3022 500.000 (1.000.000 × 50%)

d) • **La societatea agricolă:**

Se înregistrează primirea cupoanelor pentru agricultori:

5328 = 455 10.000.000

Se înregistrează factura de bunuri și servicii de la furnizori:

%	= 401	17.850.000	
3025		12.000.000	
628		3.000.000	
4426		2.850.000	

Se înregistrează achitarea facturii, parțial prin intermediul cupoanelor, parțial cu ordin de plată:

401	= %	17.850.000	
	5328	10.000.000	
	5121	7.850.000	

Se înregistrează achitarea drepturilor către asociați, conform statelor de plată:

455	= %	10.000.000	
	5311	5.000.000	
	345	5.000.000	

• **La societatea furnizoare:**

Se înregistrează facturarea semințelor și serviciilor către societatea agricolă:

4111	= %	17.850.000	
	701	12.000.000	
	704	3.000.000	
	4427	2.850.000	

Se înregistrează primirea cupoanelor în baza facturii:

5113 = 4111 10.000.000

Se înregistrează decontarea cupoanelor, conform extrasului de cont:

5121 = 5113 10.000.000

și respectiv încasarea diferenței cu ordin de plată:

5121 = 4111 7.850.000

e.1 • **La societatea comercială (angajator):**

Se înregistrează achiziționarea tichetelor de masă de la emitent, cu factură; se întocmește NIR:

%	= 401	7.380.000	
5328		5.000.000	(valoare nominală)
628		2.000.000	(cost de tipărire)
4426		380.000	(2.000.000 × 19%)

Se înregistrează achitarea facturii cu ordin de plată:

401 = 5121 7.380.000

Se înregistrează darea în consum a tichetelor către angajați, la valoare nominală, conform bonului de consum:

604 = 5328 5.000.000

Se înregistrează la sfârșitul lunii, primirea tichetelor neconsumate de la salariați:

5328 = 758 300.000

Se înregistrează facturarea către emitent a tichetelor neconsumate și returnarea lor:

4111 = 5328 300.000

Se înregistrează încasarea facturii cu ordin de plată:

5121 = 4111 300.000

Se înregistrează imputarea tichetelor consumate necuvenit, conform deciziei de imputație:

4282 = 7588 150.000

Se înregistrează recuperarea sumei, pe statul de plată salarii:

421 = 4282 150.000

• La emitent:

Se înregistrează achiziționarea tichetelor cu factură de la tipografie, la valoare nominală; se întocmește NIR:

%	= 401	5.950.000	
3028		5.000.000	(valoare nominală)
4426		950.000	

Se înregistrează plata datoriei cu ordin de plată:

401 = 5121 5.950.000

Se înregistrează facturarea tichetelor către angajator:

4111	= %	7.380.000	
	462	5.000.000	(valoare nominală)
	708	2.000.000	(costul de tipărire)
	4427	380.000	(2.000.000 × 19%)

Se înregistrează încasarea creanței cu ordin de plată:

5121 = 4111 7.380.000

Se înregistrează decontarea către unitățile de alimentație publică a tichetelor utilizate, cu ordin de plată:

462 = 5121 4.700.000 (5.000.000 – 300.000)

Se înregistrează primirea tichetelor neutilizate, pe bază de factură de la angajator; se întocmește NIR:

462 = 401 300.000

Se înregistrează plata facturii, cu ordin de plată:

401 = 5121 300.000

• La unitatea de alimentație publică:

Se înregistrează facturarea către angajator a tichetelor consumate de salariați:

4111	= %	5.593.000	
	707	4.700.000	(tichetele efectiv consumate)
	4427	893.000	

Se înregistrează diferența dintre valoarea tichetelor consumate și valoarea alimentelor:

635 = 446 200.000 (4.700.000 – 4.500.000)

Se înregistrează virarea la bugetul statului cu ordin de plată de trezorerie:

446 = 5121 200.000

Se înregistrează încasarea creanței de la angajator, cu ordin de plată:

5121 = 411.1 5.593.000

e.2. În cazul în care angajatorul are cantină proprie, el va face următoarele înregistrări:

Se înregistrează achiziționarea tichetelor de la emitent, cu factură:

%	= 401	2.380.000	
3028		2.000.000	(cost de tipărire)
4426		380.000	

și respectiv:

5328 = 462 5.000.000 (valoare nominală)

Se înregistrează distribuirea tichetelor către salariați, conform bonului de consum:

604 = 5328	5.000.000	
6588 = 3028	2.000.000	

Se înregistrează decontarea tichetelor către cantina proprie:

462 = 481 4.700.000 (utilizate efectiv)

și 481 = 5121 4.700.000

Se înregistrează restituirea tichetelor neutilizate de către angajați:

5328 = 7588 300.000

Se înregistrează scoaterea din evidență a tichetelor neutilizate, pe bază de Proces verbal:

462 = 5328 300.000

Se înregistrează imputarea către salariați a tichetelor consumate necuvenit:

4282 = 7588 300.000

Se înregistrează recuperarea sumei, pe statul de plată :

421 = 4282 300.000

a) Se înregistrează primirea filei de CEC la ordin de la client, care se depune la bancă cu borderou de CEC-uri:

5112 = 4111 5.950.000

Se înregistrează decontarea filei de CEC, conform extrasului de cont:

5121 = 5112 5.950.000

b) Se înregistrează primirea biletului la ordin de la client:

413 = 4111 4.760.000

b.1. Se înregistrează depunerea la bancă şi încasarea la scadenţă, conform extrasului de cont:

5113 = 413 4.760.000

şi respectiv:

5121 = 5113 4.760.000

b.2. Se înregistrează remiterea spre scontare a biletului la ordin:

5114 = 413 4.760.000

Se calculează dobânda: $\frac{4.760.000 \times 10\% \times 3}{12} = 119.000$ lei.

Se înregistrează decontarea biletului la ordin înainte de termen, conform extrasului de cont:

% = 5114	4.760.000	
5121	4.641.000	
666	119.000	

9 a) Disponibil în cont la 01.12 ⇒ S_{iD} 5121 = 3.000.000 lei

Se înregistrează încasările, conform extrasului de cont:

5121 = %	29.380.000		
581	1.000.000		→ cu foaie de vărsământ
4111	25.000.000		→ cu ordin de plată primit
419	2.000.000	}	→ cu ordin de plată primit
4427	380.000	}	(2.380.000 × 15,966%)
766	1.000.000		→ cu notă contabilă emisă de bancă

Se înregistrează plăţile, conform extrasului de cont:

% = 5121	20.050.000		
581	5.000.000		→ cu filă de CEC numerar
401	10.000.000		→ cu ordin de plată emis
4311	2.000.000		→ cu ordin de plată de trezorerie
4313	700.000		→ cu ordin de plată de trezorerie
4371	500.000		→ cu ordin de plată de trezorerie
4372	100.000		→ cu ordin de plată de trezorerie
4314	150.000		→ cu ordin de plată de trezorerie
4312	350.000		→ cu ordin de plată de trezorerie

4091	1.000.000	→ cu ordin de plată emis
627	250.000	→ cu notă contabilă emisă de bancă

Disponibil în lei la 31.12:

3.000.000 lei + 29.380.000 lei – 20.050.000 lei = 12.330.000 lei ⇒

⇒ S_{fD} 5121 = 12.330.000 lei

b) Disponibil în cont la 01.12 { în devize = 1.000 $; în lei la cursul zilei = 30.500.000 (1.000 $ × 30.500 lei/$) lei

⇒ S_{iD} 5124 = 30.500.000 lei

Se înregistrează încasările, conform extrasului de cont, la cursul zilei:

5124 = %	33.780.000		(1.150 $)
4111	29.300.000		(1.000 $ × 29.300 lei/$)
581	1.490.000		(50 $ × 29.800 lei/$)
766	2.990.000		(100 $ × 29.900 lei/$)

➢ Aferent creanţei încasate la un curs mai mic:

665 = 4111 100.000 (1.000 $ × 100 lei/$)

Se înregistrează plăţile, conform extrasului de cont, la cursul zilei:

% = 5124	28.965.000		(950 $)
581	2.950.000		(100 $ × 29.500 lei/$)
401	24.480.000		(800 $ × 30.600 lei/$)
627	1.535.000		(50 $ × 30.700 lei/$)

➢ Aferent datoriei plătite la un curs mai mic:

401 = 765 80.000 (800 $ × 100 lei/$)

Disponibil la 31.12 { - în devize = 1.000 $ + 1.150 $ – 950 $ = 1.200 $; - în lei la cursul zilei = 30.500.000 lei + 33.780.000 lei – 28.965.000 lei = 35.315.000 lei ; - în lei la curs oficial 31.12 = 1.200 $ × 30.400 lei/$ = 36.480.000 lei

diferenţă favorabilă = 1.165.000lei

(curs înregistrare < curs oficial la 31.12)

Se înregistrează diferenţa favorabilă aferentă soldului final, ca venit:

5124 = 765 1.165.000 (deducere fiscală)

Se verifică operaţiunile înregistrate prin contul 581.

Sistematic:

D	581	C
1.000.000		5.000.000
1.490.000		2.950.000
5.000.000		1.000.000

2.950.000	1.490.000
$R_D = 10.440.000$	$R_C = 10.440.000$

Întrucât contul se soldează, rezultă că operațiunile de ridicări și depuneri de numerar au fost corect efectuate.

10 a) Se înregistrează suma în curs de decontare, în baza mandatului poștal:

5125 = 4111 5.000.000

Se înregistrează încasarea sumei cu ordin de plată, în baza extrasului de cont:

5121 = 5125 5.000.000

b) Se înregistrează la sfârșitul exercițiului, dobânzile bancare de plată, respectiv de încasat:

666 = 5186 50.000
și 5187 = 766 150.000

Se înregistrează, la începutul anului următor, plata, respectiv încasarea dobânzilor, conform extrasului de cont:

5186 = 5121 50.000
și 5121 = 5187 150.000

11 Se înregistrează încasarea creditului bancar pe termen scurt, conform extrasului de cont:

5121 = 5191 10.000.000

Se înregistrează dobânda de plată:

666 = 5198 1.500.000 (10.000.000 × 15%)

Se înregistrează restituirea creditului și dobânzii, conform extrasului de cont:

%	= 5121	11.500.000
5191		10.000.000
5198		1.500.000

12 a) Se înregistrează deschiderea acreditivului în lei, conform extrasului de cont:

581 = 5121 20.000.000

și respectiv:

5411 = 581 20.000.000

Se înregistrează plata datoriei din acreditivul constituit:

401 = 5411 18.000.000

Se înregistrează închiderea acreditivului, conform extrasului de cont:

581 = 5411 2.000.000 (20.000.000 – 18.000.000)

și respectiv:

5121 = 581 2.000.000

b) Se înregistrează deschiderea acreditivului în devize, conform extrasului de cont:

581 = 5124 90.000.000 (3.000 $ × 30.000 lei/$)

și respectiv:

5412 = 581 90.000.000

Se înregistrează plata datoriei externe din acreditivul constituit, în baza facturii inițiale:

401 = 5412 84.000.000 (2.800 $ ×30.000 lei/$)

și concomitent:

401 = 765 560.000 [2.800 $ × (30.200 lei/$ – 30.000 lei/$)]

Se înregistrează închiderea acreditivului, conform extrasului de cont:

581 = 5412 6.000.000 (200 $ × 30.000 lei/$)
↳ cursul din momentul constituirii

și respectiv:

5124 = 581 6.000.000

Se înregistrează diferențele de curs valutar aferente sumei neutilizate:

5124 = 765 60.000 [200 $ × (30.300 lei/$ – 30.000 lei/$)]

13 a) Se înregistrează acordarea avansului de trezorerie în lei, în baza ordinului de deplasare și a dispoziției de plată din casierie:

542.1 = 5311 1.000.000

Se înregistrează justificarea avansului, la întoarcerea din deplasare, în baza Decontului de cheltuieli:

%	= 542.1	924.765	
625		468.885	→ (286.885 + 182.000 →diurnă)
4426		55.880	→ 350.000 (bilete CFR + cazare)×15,966%
401		400.000	→ cu chitanță de casă

Se înregistrează depunerea la casierie a avansului nejustificat, pe bază de chitanță de casă:

5311 = 542.1 75.235 (1.000.000 – 924.765)

b) Se înregistrează acordarea avansului de trezorerie în devize, cu dispoziție de plată din casierie:

542.2 = 5314 9.000.000 (300$ × 30.000 lei/$)

Se înregistrează justificarea avansului, în baza chitanței emise de furnizor și a facturii inițiale:

%	= 542.2	6.000.000	(200 $ × 30.000 lei/$)
401		5.960.000	(200 $ × 29.800 lei/$)
665		40.000	

Se înregistrează depunerea la casierie a avansului nejustificat, în baza chitanței de casă:

- tranșa I: 5314 = 542.2 1.500.000 (50 $ × 30.000 lei/$)

iar diferențele favorabile:

5314 = 765 5.000 [50 $ × (30.100 lei/$ – 30.000 lei/$)]

- tranșa II: 5314 = 542.2 1.500.000 (50 $ × 30.000 lei/$)

iar diferențele nefavorabile:

665 = 5314 5.000 [50 $ × (30.000 lei/$ – 29.900 lei/$)]

14 a) Se înregistrează la sfârșitul primului exercițiu financiar, constituire de provizion pentru deprecierea titlurilor de plasament, dacă V inventar < V înregistrare:

- acțiuni = 3.500.000 lei – 3.000.000 lei = 500.000 lei

6863 = 593 500.000

- obligațiuni emise și răscumpărate = 4.100.000 – 4.000.000 = 100.000 lei

6863 = 595 100.000

- bonuri de tezaur = 2.200.000 lei – 2.000.000 lei = 200.000 lei

6863 = 598 200.000

b) Se înregistrează la sfârșitul exercițiului al 2-lea:

- acțiuni proprii = 1.100.000 lei – 1.000.000 lei = 100.000 lei (constituire provizion)

6863 = 592 100.000

- acțiuni = 2.800.000 lei – 1.500.000 lei = 1.300.000 lei

⇒ față de provizionul existent: 500.000 lei, o accentuare a deprecierii cu 800.000 lei (suplimentare provizion)

6863 = 593 800.000

- bonuri de tezaur = 1.100.000 lei – 1.000.000 lei = 100.000 lei

⇒ față de provizionul existent: 200.000 lei, o apreciere de 100.000 lei (diminuare provizion)

598 = 7863 100.000

- obligațiuni emise și răscumpărate se anulează

595 = 7863 100.000

⇒ anulare provizion existent de 100.000 lei

c) Se înregistrează la sfârșitul exercițiului al 3-lea:

- acțiunile proprii se anulează – anulare provizion = 100.000 lei

592 = 7863 100.000

- acțiunile se vând – anulare provizion = 1.300.000 lei

593 = 7863 1.300.000

- bonurile de tezaur se apreciază – anulare provizion = 100.000 lei

598 = 7863 100.000

5.2. Probleme propuse

1. a) O societate comercială pe acțiuni răscumpără prin casierie de la acționari 500 acțiuni proprii și le anulează astfel:

- 250 acțiuni la preț de răscumpărare de 10.000 lei/buc;
- 250 acțiuni la preț de răscumpărare de 7.000 lei/buc.

Valoarea nominală a unei acțiuni este de 9.000 lei/buc, iar diferențele se înregistrează: cele nefavorabile drept cheltuieli din operații de capital, iar cele favorabile drept prime de emisiune.

b) Aceeași problemă, dacă acțiunile răscumpărate se vând astfel:

- primele 250 acțiuni la preț de vânzare de 12.000 lei/buc;
- următoarele 250 acțiuni la preț de vânzare de 6.000 lei/buc,

cu încasare direct prin cont.

2. Se răscumpără la scadență, prin cont, 500 obligațiuni și se anulează, astfel:

- 250 obligațiuni la preț de răscumpărare de 15.000 lei/buc;
- 250 obligațiuni la preț de răscumpărare de 13.000 lei/buc.

Valoarea nominală a unei obligațiuni este de 14.000 lei/buc.

3. a) Se cumpără la bursa de valori acțiuni necotate, 200 buc, la cost de achiziție de 10.000 lei/buc, cu plata ulterioară prin casierie, care se revând la preț de vânzare de 11.000 lei/buc, cu încasare ulterioară prin cont; se percepe debitorilor dobândă de 5%, care se încasează odată cu creanța.

b) Se cumpără la bursa de valori obligațiuni cotate, 200 buc, la cost de achiziție 8.000 lei/buc, cu plata imediată prin cont, care se revând la preț de vânzare de 6.000 lei/buc, cu încasare imediată prin casierie.

4. La sfârşitul exerciţiului, se determină următoarele valori de inventar pentru titlurile deţinute:

	Valoare inventar	Valoare înregistrare
- acţiuni proprii	2.000.000 lei	1.800.000 lei
- acţiuni	1.500.000 lei	1.700.000 lei
- obligaţiuni proprii	1.200.000 lei	1.500.000 lei
- obligaţiuni	800.000 lei	700.000 lei

Se constituie, după caz, provizion pentru deprecierea conturilor de trezorerie.

În anul următor, acţiunile proprii şi obligaţiunile se vând sau se anulează, iar pentru celelalte titluri avem:

	Valoare inventar	Valoare înregistrare
- acţiuni	1.000.000 lei	1.300.000 lei
- obligaţiuni proprii	800.000 lei	1.000.000 lei

Provizionul se suplimentează, se diminuează sau se anulează, după caz.

După 2 ani, acţiunile se vând, iar obligaţiunile proprii se anulează.

5. Societatea comercială are la 01.12 a.c. disponibil în casierie 1.000 $ la cursul zilei de 30.000 lei/$.

În timpul lunii, se înregistrează următoarele operaţii:

➢ încasări

- de la clienţi: 2.000 $ la cursul de 30.200 lei/$ (curs iniţial 29.900 lei/$);
- de la debitori: 500 $ la cursul de 29.800 lei/$ (curs iniţial 30.000 lei/$);
- împrumut de la un acţionar: 100 $ la 30.300 lei/$;
- ridicări de numerar din cont: 400 $ la 30.100 lei/$

➢ plăţi:

- către furnizori: 1.500 $ la cursul de 29.900 lei/$ (curs iniţial 29.500 lei/$);
- depuneri de numerar în cont: 1.000 $ la cursul de 30.200 lei/$;
- avans trezorerie acordat unui delegat: 200 $ la 30.000 lei/$.

Ulterior, delegatul justifică avansul prin: 150 $ transport şi cazare, iar diferenţa se restituie la casierie la cursul de 30.100 lei/$.

Să se determine disponibilul în casierie la 31.12 în devize şi în lei la cursul zilei; să se înregistreze diferenţele curs valutar aferente, ştiind cursul oficial la 31.12 de 30.200 lei/$.

Precizaţi pentru fiecare operaţiune, documentul justificativ.

6. Societatea comercială are la 01.12 a.c. disponibil în contul curent 500$ la cursul zilei de 30.000 lei/$.

În timpul lunii se înregistrează următoarele operaţii:

➢ încasări:

- de la clienţi: 1.000 $ la cursul de 29.900 lei/$ (curs iniţial 30.100 lei/$);
- depuneri de numerar în cont: 1.000 $ la 30.200 lei/$;
- dobânzi bancare încasate: 50 $ la 30.200 lei/$;

➢ plăţi:

- către furnizori: 700 $ la 30.300 lei/$ (curs iniţial 30.400 lei/$);
- ridicări de numerar din cont: 400 $ la 30.100 lei/$;
- constituire acreditiv: 500 $ la 30.300 lei/$;
- comisioane bancare plătite: 100 $ la 30.100 lei/$.

Ulterior, acreditivul se utilizează pentru plata unui furnizor: 450 $ la cursul de 30.300 lei/$ (curs iniţial în vamă – 30.000 lei/$).

Acreditivul se închide cu suma neutilizată de 50 $, la cursul de 30.100 lei/$.

Să se determine disponibilul în cont la 31.12. în devize şi în lei la cursul zilei; să se înregistreze diferenţele de curs valutar aferente, ştiind cursul oficial la 31.12 de 30.200 lei/$.

Precizaţi pentru fiecare operaţiune documentul justificativ.

Verificaţi soldarea contului de "Viramente interne".

7. a) Se primeşte de la client o cambie, la valoarea nominală de 5.950.000 lei (inclusiv TVA), pentru încasarea unei creanţe anterior înregistrate.

Societatea utilizează cambia astfel:

a1. Decontare la scadenţa finală;

a2. Remitere spre scontare la bancă cu 3 luni înainte de scadenţă, rata dobânzii 16%.

a3. Plata unei datorii anterior înregistrate faţă de un terţ furnizor.

b. Se primeşte de la client o filă de CEC la ordin la valoare nominală de 11.900.000 lei (inclusiv TVA), pentru încasarea unei creanţe anterior înregistrate.

Fila de CEC se decontează în favoarea furnizorului.

c. Se înregistrează la 31.12 a.c. dobânzi bancare de încasat de 200.000 lei şi dobânzi bancare de plătit de 50.000 lei. Ulterior, dobânzile se încasează, respectiv se plătesc.

d. Se încasează prin cont un credit bancar pe termen scurt de 30.000.000 lei, rata dobânzii 18%.

Se restituie la scadenţă 70% din credit, împreună cu dobânda aferentă. Restul se înregistrează în categoria "nerambursate la scadenţă" şi se restituie ulterior împreună cu dobânda aferentă.

8. a) Societatea are disponibil în cont la 01.11 a.c. – 3.000.000 lei.

- Încasări:
  - un credit bancar pe termen lung = 50.000.000 lei
  - de la clienți = 10.000.000 lei
  - o sumă datorată de filiale anterior înregistrată = 15.000.000 lei
  - dobânda aferentă creanței imobilizate = 1.500.000 lei
  - dobânzi bancare = 1.000.000 lei
- Plăți:
  - acordarea unui împrumut pe termen mediu = 20.000.000 lei
  - plata dobânzii aferente unui împrumut din emisiuni de obligațiuni = 5.000.000 lei
  - plata cotei de profit datorate, aferente activității în participație = 3.000.000 lei
  - comisioane bancare = 500.000 lei

Să se determine soldul final la 30.11 și să se precizeze documentele justificative.

b) Societatea are disponibil în casierie la 01.11 a.c. = 5.000.000 lei

- Încasări:
  - un împrumut de la o societatea din cadrul grupului = = 10.000.000 lei
  - de la creditori = 8.000.000 lei
  - o datorie privind imobilizările financiare = 10.000.000 lei
- Plăți:
  - cota de pierdere datorată, aferentă activității de participație = = 2.000.000 lei
  - restituirea către un asociat a împrumutului anterior primit = 1.000.000 lei
  - plata dobânzii aferente împrumutului = 100.000 lei

Să se determine soldul final la 30.11, și în funcție de suma obținută să se precizeze care este operația legală pe care societatea trebuie să o efectueze.

CAPITOLUL VI

APLICAȚII PRIVIND CONTABILITATEA CHELTUIELILOR, VENITURILOR ȘI REZULTATULUI FINANCIAR AL EXERCIȚIULUI

Cheltuielile și veniturile reprezintă procese economice înregistrate în activitatea: de exploatare, financiară și excepțională a societății comerciale.

Ele cuprind următoarele categorii:

I. Cheltuieli și venituri de exploatare

1. Cheltuieli de exploatare:

- cheltuieli cu materii prime, materiale, mărfuri, ambalaje etc.;
- cheltuieli cu lucrări și servicii executate de terți;
- cheltuieli cu impozite, taxe și vărsăminte asimilate;
- cheltuieli cu personalul;
- alte cheltuieli de exploatare (amenzi și penalități plătite, donații efectuate, active cedate și operații de capital);
- cheltuieli de exploatare privind amortizări și provizioane.

2. Venituri din exploatare:

- venituri din vânzări de produse, mărfuri, servicii prestate și din alte activități;
- venituri din producția stocată (variația stocurilor);
- venituri din producția de imobilizări;
- venituri din subvenții de exploatare;
- alte venituri din exploatare (amenzi și penalități încasate, donații primite, active cedate și operații de capital, subvenții pentru investiții etc.);
- venituri din provizioane privind activitatea de exploatare.

3. Rezultatul activității de exploatare se determină comparând veniturile din exploatare cu cheltuielile de exploatare și poate fi:

- profit din exploatare;
- pierdere din exploatare.

II. Cheltuieli şi venituri financiare:

1. **Cheltuieli financiare:**
- pierderi din creanţe legate de participaţii;
- cheltuieli privind imobilizări financiare cedate;
- cheltuieli privind diferenţe de curs valutar;
- cheltuieli privind dobânzi plătite;
- cheltuieli privind sconturi acordate, etc;
- cheltuieli financiare privind amortizări şi provizioane
- cheltuieli din ajustarea la inflaţie.

2. **Venituri financiare:**
- venituri din participaţii şi alte imobilizări financiare;
- venituri din creanţe imobilizate;
- venituri din investiţii financiare cedate;
- venituri din diferenţe de curs valutar;
- venituri din dobânzi încasate;
- venituri din sconturi obţinute, etc.
- venituri din provizioane privind activitatea financiară;
- venituri din ajustarea la inflaţie.

3. **Rezultatul activităţii financiare** se determină comparând veniturile financiare cu cheltuielile financiare şi poate fi:
   - profit financiar;
   - pierdere financiară.

4. **Rezultatul curent al exerciţiului** se determină cumulând algebric rezultatul activităţii de exploatare (profit +/pierdere –) cu rezultatul activităţii financiare (profit +/pierdere –) şi poate fi:
   - profit curent;
   - pierdere curentă.

III. Cheltuieli şi venituri extraordinare:

1. **Cheltuieli ocazionate de calamităţi**
2. **Venituri din subvenţii acordate în cazuri extraordinare**
3. **Rezultatul activităţii extraordinare** se determină comparând veniturile extraordinare cu cheltuielile extraordinare şi poate fi:
   - profit extraordinar;
   - pierdere extraordinară.

IV. 1. Rezultatul brut al exerciţiului se determină cumulând algebric rezultatul curent (profit +/pierdere -) cu rezultatul activităţii extraordinare (profit +/pierdere -) şi poate fi:
- profit brut contabil;
- pierdere.

2. **Cheltuieli cu impozitul pe profit** se determină prin aplicarea cotei legale asupra profitului impozabil (Profit impozabil = Profit brut contabil – Deduceri fiscale + Cheltuieli nedeductibile fiscal)
- cheltuieli cu impozitul pe profit curent;
- alte cheltuieli (impozitul pe venit datorat de microîntreprinderi)

Observaţie: Conform IAS 12, în Planul de Conturi General s-au introdus 2 conturi noi: ct. 6912 „Cheltuieli cu impozitul pe profit amânat", unde se înregistrează datoria privind acest impozit şi ct. 791 „Venituri privind impozitul pe profit amânat" unde se înregistrează creanţa privind acest impozit. Întrucât ambele conturi se utilizează în timpul anului (vezi „Amortizările derogatorii" din capitolul II), le putem include în activitatea de exploatare.

3. **Rezultatul net al exerciţiului** – ce poate fi:
- profit net = profit brut contabil – cheltuieli cu impozitul pe profit;
- pierdere.

➢ Cheltuielile se înregistrează prin conturile din clasa nr.6 din Planul general de conturi:

Clasa 6: Conturi de cheltuieli

60 Cheltuieli cu materii prime, materiale şi mărfuri
- 601 Cheltuieli cu materii prime
- 602 Cheltuieli cu materiale consumabile
  - 6021 Cheltuieli cu materiale auxiliare
  - 6022 Cheltuieli privind combustibilii
  - 6023 Cheltuieli privind materialele pentru ambalat
  - 6024 Cheltuieli privind piesele de schimb
  - 6025 Cheltuieli privind seminţele şi materialele de plantat
  - 6026 Cheltuieli privind furajele
  - 6028 Cheltuieli privind alte materiale consumabile
- 603 Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar
- 604 Cheltuieli privind materialele nestocate
- 605 Cheltuieli privind energia şi apa
- 606 Cheltuieli cu animalele şi păsările
- 607 Cheltuieli privind mărfurile
- 608 Cheltuieli privind ambalajele

61 Cheltuieli cu lucrările şi serviciile executate de terţi
- 611 Cheltuieli de întreţinere şi reparaţii
- 612 Cheltuieli cu redevenţele, locaţiile de gestiune şi chiriile
- 613 Cheltuieli cu primele de asigurare
- 614 Cheltuieli cu studiile şi cercetările

62 Cheltuieli cu alte servicii executate de terți

621 Cheltuieli cu colaboratorii
622 Cheltuieli privind comisioanele și onorariile
623 Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate
624 Cheltuieli cu transportul de bunuri și de personal
625 Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări
626 Cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații
627 Cheltuieli cu serviciile bancare și asimilate
628 Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți

63 Cheltuieli cu impozitele, taxele și vărsămintele asimilate

635 Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte utilizate

64 Cheltuieli cu personalul

641 Cheltuieli cu remunerațiile personalului
645 Cheltuieli privind asigurările și protecția socială
6451 Contribuția unității la asigurările sociale
6452 Contribuția unității pentru ajutorul de șomaj
6453 Contribuția unității pentru asigurările sociale de sănătate
6458 Alte cheltuieli privind asigurările și protecția socială

65 Alte cheltuieli de exploatare

654 Pierderi din creanțe și debitori diverși
658 Alte cheltuieli de exploatare
6581 Despăgubiri, amenzi și penalități
6582 Donații și subvenții acordate
6583 Cheltuieli privind activele cedate și alte operații de capital
6588 Alte cheltuieli din exploatare

66 Cheltuieli financiare

663 Pierderi din creanțe legate de participații
664 Cheltuieli privind imobilizările financiare cedate
6641 Cheltuieli privind imobilizările financiare cedate
6642 Pierderi privind investițiile financiare pe termen scurt cedate
665 Cheltuieli din diferențe de curs valutar
666 Cheltuieli privind dobânzile
667 Cheltuieli privind sconturile acordate
668 Alte cheltuieli financiare

67 Cheltuieli extraordinare

671 Cheltuieli extraordinare privind calamitățile și alte evenimente extraordinare

68 Cheltuieli cu amortizările, provizioanele și ajustările la inflație

681 Cheltuieli de exploatare privind amortizările și provizioanele
6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor
6812 Cheltuieli de exploatare privind provizioane pentru riscuri și cheltuieli
6813 Cheltuieli de exploatare privind provizioane pentru deprecierea imobilizărilor
6814 Cheltuieli de exploatare privind provizioane pentru deprecierea activelor circulante
686 Cheltuieli financiare privind amortizările și provizioanele
6863 Cheltuieli financiare privind provizioane pentru deprecierea imobilizărilor financiare
6864 Cheltuieli financiare privind provizioanele pentru deprecierea activelor circulante
6868 Cheltuieli financiare privind amortizarea primelor de rambursare a obligațiunilor
688 Cheltuieli din ajustarea la inflație

69 Cheltuieli cu impozitul pe profit și alte impozite

691 Cheltuieli cu impozitul pe profit
6911 Cheltuieli cu impozitul pe profit curent
6912 Cheltuieli cu impozitul pe profit amânat
698 Alte cheltuieli cu impozitele care nu apar în elementele de mai sus

Conturile din clasa 6 sunt conturi de activ – care se debitează în timpul lunii cu cheltuielile efectuate, iar la sfârșitul lunii se decontează asupra rezultatului financiar (se creditează cu aceleași sume, în corespondență cu contul 121), astfel încât nu prezintă sold.

➢ Veniturile se înregistrează prin conturile din clasa nr. 7 din Planul General de Conturi:

Clasa 7: Conturi de venituri

70 Cifra de afaceri

701 Venituri din vânzarea produselor finite
702 Venituri din vânzarea semifabricatelor
703 Venituri din vânzarea produselor reziduale

704 Venituri din lucrări executate şi servicii prestate
705 Venituri din studii şi cercetări
706 Venituri din redevenţe, locaţii de gestiune şi chirii
707 Venituri din vânzarea mărfurilor
708 Venituri din activităţi diverse

71 Variaţia stocurilor
711 Variaţia stocurilor

72 Venituri din producţia de imobilizări
721 Venituri din producţia de imobilizări necorporale
722 Venituri din producţia de imobilizări corporale

74 Venituri din subvenţii de exploatare
741 Venituri din subvenţii de exploatare
7411 Venituri aferente cifrei de afaceri;
7412 Venituri pentru materii prime şi materiale consumabile
7413 Venituri pentru alte cheltuieli din afară
7414 Venituri pentru plata personalului
7415 Venituri pentru asigurări şi protecţie socială
7416 Venituri pentru alte cheltuieli de exploatare
7417 Venituri aferente altor venituri
7418 Venituri pentru dobânda datorată

75 Alte venituri din exploatare
754 Venituri din creanţe reactivate şi debitori diverşi
758 Alte venituri din exploatare
7581 Venituri din despăgubiri, amenzi şi penalităţi
7582 Venituri din donaţii şi subvenţii primite
7583 Venituri din vânzarea activelor cedate şi alte operaţii de capital
7584 Venituri din subvenţii pentru investiţii
7588 Alte venituri din exploatare

76 Venituri financiare
761 Venituri din imobilizări financiare
7611 Venituri din titluri de participare deţinute la filiale din cadrul grupului
7612 Venituri din titluri de participare deţinute la societăţi din afara grupului
7613 Venituri din titluri de participare deţinute în întreprinderi asociate din grup

7614 Venituri din titluri de participare deţinute la întreprinderi din afara grupului
7615 Venituri din titluri de participare strategice în cadrul grupului
7616 Venituri din titluri de participare strategice în afara grupului
7617 Venituri din alte imobilizări financiare
762 Venituri din investiţii financiare pe termen scurt
763 Venituri din creanţe imobilizate
764 Venituri din investiţii financiare
7641 Venituri din imobilizări financiare cedate
7642 Câştiguri din investiţii financiare pe termen scurt cedate
765 Venituri din diferenţe de curs valutar
766 Venituri din dobânzi
767 Venituri din sconturi obţinute
768 Alte venituri financiare

77 Venituri extraordinare
771 Venituri din subvenţii pentru evenimente extraordinare şi altele similare

78 Venituri din provizioane şi ajustările la inflaţie
781 Venituri din provizioane privind activitatea de exploatare
7812 Venituri din provizioane pentru riscuri şi cheltuieli
7813 Venituri din provizioane pentru deprecierea imobilizărilor
7814 Venituri din provizioane pentru deprecierea activelor circulante
7815 Venituri din fondul comercial negativ
786 Venituri financiare din provizioane
7863 Venituri din provizioane pentru deprecierea imobilizărilor financiare
7864 Venituri financiare privind provizioane pentru deprecierea activelor circulante
788 Venituri din ajustarea la inflaţie

79 Venituri din impozitul pe profit amânat
791 Venituri din impozitul pe profit amânat

Conturile din clasa 7 sunt conturi de pasiv – care se creditează în timpul lunii cu veniturile obţinute, iar la sfârşitul lunii se decontează asupra rezultatului financiar (se debitează cu aceleaşi sume, în corespondenţă cu

contul 121), astfel încât nu prezintă sold. Excepție face contul 711 "Variația stocurilor", care se închide la nivelul soldului creditor sau debitor.

➢ Efectuarea înregistrărilor contabile în cursul unei perioade de gestiune, presupune în unele cazuri, utilizarea, pe lângă conturile în partidă dublă – din clasele 1 ÷ 7 deja prezentate – și a unor conturi în partidă simplă ce oglindesc drepturi și obligații extrapatrimoniale (nu apar în balanța de verificare și nici în bilanțul contabil).

Aceste conturi se regăsesc în Planul General de Conturi, în Clasa de conturi nr.8.

Clasa 8: Conturi speciale

80 Conturi în afara bilanțului
- 801 Angajamente acordate
  - 8011 Giruri și garanții acordate
  - 8018 Alte angajamente acordate
- 802 Angajamente primite
  - 8021 Giruri și garanții primite
  - 8028 Alte angajamente primite
- 803 Alte conturi în afara bilanțului
  - 8031 Mijloace fixe luate cu chirie
  - 8032 Valori materiale primite spre prelucrare sau reparare
  - 8033 Valori materiale primite în păstrare sau custodie
  - 8034 Debitori scoși din activ, urmăriți în continuare
  - 8035 Debitori din amenzi și penalități pretinse
  - 8036 Redevențe, locații de gestiune, chirii și alte datorii asimilate
  - 8037 Efecte scontate neajunse la scadență
  - 8038 Alte valori în afara bilanțului

6.1 Monografie rezolvată și comentată

În cursul unei perioade de gestiune, o societate comercială înregistrează următoarele operațiuni:

1 Stoc de marfă la începutul lunii = 3.332.000 lei, la preț de vânzare cu amănuntul, cu adaos comercial aferent = 800.000 lei și TVA neexigibilă aferentă 532.000 lei.

2 Se cumpără marfă cu factură de la furnizor la cost de achiziție de 30.000.000 lei, TVA deductibilă 19%, practicând un adaos comercial de 40%.

3 Se vinde marfă cu numerar la preț de vânzare cu amănuntul de 50.000.000 lei și se descarcă gestiunea de marfa vândută.

4 Se încasează prin cont dividende aferente titlurilor de participare deținute în cadrul grupului, în valoare de 3.000.000 lei.

5 Se vând titluri de participare la preț de vânzare de 2.000.000 lei, cu încasare imediată prin cont și se scot din evidență la valoare de intrare de 1.000.000 lei.

6 În vederea cumpărării unui mijloc de transport, se achită din cont furnizorului un avans de 6.000.000 lei. Ulterior se cumpără mijlocul de transport cu factură, la cost de achiziție 12.000.000 lei, TVA deductibilă 19%. Se reține avansul achitat și se achită diferența cu bilet la ordin decontat în favoarea furnizorului.

7 Se înregistrează și se achită din cont dobânda lunară constantă aferentă unui credit bancar pe termen lung anterior primit, știind valoarea creditului de 19.500.000 lei și rata anuală a dobânzii de 20%.

8 Se încasează prin cont o sumă datorată de filiale anterior înregistrată, de 1.000 $, știind cursul în momentul încasării de 30.500 lei/$ și cursul de înregistrare de 29.000 lei/$.

9 Se facturează unui client prestări servicii în valoare de 10.000.000 lei, TVA colectată 19%.

Se încasează creanța prin cont, împreună cu penalități de întârziere de 2%, percepute clientului.

10 Se înregistrează factura de telefon de 500.000 lei, TVA deductibilă 19% care se achită prin casierie.

11 Se înregistrează factura de protocol, în valoare de 1.000.000 lei, TVA deductibilă 19%, care se achită din cont.

12 Se încasează prin cont de la un client, un avans de 3.000.000 lei + TVA colectată 19%. Ulterior, se facturează clientului ambalaje la preț de vânzare 6.000.000 lei, TVA colectată 19%. Se reține avansul încasat și se încasează diferența de creanță cu filă de CEC decontată în favoarea societății.

Se descarcă gestiunea de ambalaje la cost de achiziție de 4.000.000 lei.

13 Se ridică din cont avansul chenzinal de 4.000.000 lei şi se achită din casierie angajaţilor.

14 Se înregistrează fondul de salarii brut de 10.000.000 lei şi cotele aferente: CAS 24,5%; fond sănătate unitate 7%; fond şomaj unitate 3,5%; fond risc 0,5%; comision CM 0,75%.

15 Din veniturile brute se înregistrează următoarele reţineri: asigurări sociale = 950.000 lei; şomaj angajat = 80.000 lei; Fond sănătate 650.000; impozit pe venit din salarii = 3.000.000 lei; avans = 4.000.000 lei; garanţii materiale = 320.000 lei.

16 Se virează din cont toate datoriile aferente salariilor, plătind penalităţi de întârziere la bugetul statului de 300.000 lei.

17 Se ridică din cont restul de plată şi se achită angajaţilor, înregistrând salarii neridicate de 100.000 lei, care se depun în cont şi se achită ulterior.

18 Se cumpără cu factură de la furnizor piese de schimb la cost de achiziţie de 5.000.000 lei, TVA deductibilă 19%, împreună cu ambalaje restituibile de 2.000.000 lei.

Se achită din cont piesele de schimb şi TVA aferentă.

19 Ambalajele restituibile se restituie în proporţie de 50%, iar diferenţa se reţine pentru creşterea stocului propriu. Se înregistrează factura cu TVA deductibilă aferentă şi se achită furnizorului ambalajele nerestituite cu TVA aferentă, prin cont.

20 Se cumpără la bursă obligaţiuni cotate, în cadrul grupului, la cost de achiziţie de 3.000.000 lei, cu plată ulterioară prin cont, şi se revând integral la preţ de vânzare de 5.000.000 lei, cu încasare imediată prin cont.

21 Se înregistrează cota lunară de amortizare lineară pentru mijlocul de transport, având durata de funcţionare de 5 ani.

22 Se achită din cont comisioane bancare de 500.000 lei şi se încasează dobânzi bancare de 1.000.000 lei.

23 Se înregistrează regularizarea TVA, determinând TVA de plată, care se virează din cont la bugetul statului.

24 Se înregistrează decontarea cheltuielilor şi veniturilor, determinând profitul brut şi rezerva legală.

Se determină profitul impozabil, se înregistrează impozitul pe profit şi se virează din cont la bugetul statului.

Profitul net obţinut se repartizează astfel:

- constituirea rezervei legale calculate;
- diferenţa:
  - 50% majorare de capital social;
  - 50% dividende de plată.

Rezolvare

1 Valoarea stocului iniţial de marfă, cu adaosul comercial şi TVA deductibilă:

S_{iD} 371 = 3.332.000
S_{iC} 378 = 800.000
S_{iC} 4428 = 532.000

2 Se înregistrează cumpărarea mărfii cu factură de la furnizor; se întocmeşte NIR:

371 = %	49.980.000		
401	30.000.000		
378	12.000.000	(30.000.000 × 40%)	
4428	7.980.000	(42.000.000 × 19%)	
4426 = 401	5.700.000	(30.000.000 × 19%)	

3 Se înregistrează vânzarea mărfii cu numerar, conform bonurilor fiscale emise şi registrului de casă:

5311 = %	50.000.000		
707	42.017.000		
4427	7.983.000	(50.000.000 × 15,966%)	

Se înregistrează, la sfârşitul lunii, descărcarea gestiunii de marfa vândută:

% = 371	50.000.000		(încasarea)
607	30.012.743		(diferenţa)
378	12.004.257		(K)
4428	7.983.000		(TVA colectată)

$$k_{378} = \frac{800.000 + 12.000.000}{(3.332.000 - 532.000) + (49.980.000 - 7.980.000)} = 0,2857$$

$0,2857 \times 42.017.000 = 12.004.257$ lei (adaos comercial)
↳ R_C 707

4 Se înregistrează încasarea dividendelor aferente titlurilor de participare, conform extrasului de cont:

5121 = 761 3.000.000 (cu ordin de plată)

5 Se înregistrează vânzarea titlurilor de participare la preț de vânzare, conform extrasului de cont:

5121 = 7583 2.000.000 (cu ordin de plată)

Se înregistrează scoaterea din evidență a titlurilor de participare vândute:

6583 = 261 1.000.000

6 Se înregistrează achitarea avansului la furnizor, cu ordin de plată emis către acesta:

2322 = 5121 6.000.000

Se înregistrează cumpărarea mijlocului de transport cu factură; se întocmește NIR:

%	= 404	14.280.000	
2133		12.000.000	
4426		2.280.000	

Se înregistrează reținerea avansului și plata diferenței cu bilet la ordin emis către furnizor:

404	= %	14.280.000	
	2322	6.000.000	
	405	8.280.000	

Se înregistrează decontarea biletului la ordin, conform extrasului de cont:

405 = 5121 8.280.000

7 Se înregistrează dobânda lunară constantă, aferentă creditului bancar, conform contractului:

$$\frac{19.500.000 \text{ lei} \times 20\%}{12 \text{ luni}} = 325.000 \text{ lei / lună}$$

666 = 1682 325.000

Se înregistrează plata dobânzii, conform extrasului de cont:

1682 = 5121 325.000

8 Se înregistrează încasarea sumei datorată de filiale la un curs mai mare decât cel de înregistrare, conform extrasului de cont:

5124	= %	30.500.000	(1.000 $ × 30.500 lei/$)
	2671	29.000.000	(1.000 $ × 29.000 lei/$)
	765	1.500.000	(1.000 $ × 1.500 lei/$)

9 Se înregistrează factura prestărilor de servicii emisă către client:

4111	= %	11.900.000	
	704	10.000.000	
	4427	1.900.000	

Se înregistrează încasarea creanței și penalităților prin cont, cu ordin de plată emis de client:

- penalități percepute = 10.000.000 × 2% = 200.000 lei

5121	= %	12.100.000	
	4111	11.900.000	
	7581	200.000	

10 Se înregistrează factura de telefon de la furnizor:

%	= 401	595.000	
626		500.000	
4426		95.000	

Se înregistrează plata facturii prin casierie, cu chitanță de casă emisă de furnizor:

401 = 5311 595.000

11 Se înregistrează factura de protocol de la furnizor, inclusiv TVA nedeductibilă aferentă:

623 = 401 1.190.000 (1.000.000 + 190.000)

Se înregistrează plata facturii cu ordin de plată emis către furnizor:

401 = 5121 1.190.000

12 Se înregistrează încasarea avansului de la client, cu ordin de plată emis de acesta:

5121 = %		3.570.000
	419	3.000.000
	4427	570.000

Se înregistrează vânzarea ambalajelor cu factură către client:

4111 = %		7.140.000
	708	6.000.000
	4427	1.140.000

Se înregistrează reținerea avansului încasat:

419 = %		3.000.000
	4111	3.570.000
	4427	570.000

Se înregistrează încasarea diferenței cu filă de CEC la ordin emisă de client, depusă la bancă cu borderou:

5112 = 4111 3.570.000

Se înregistrează decontarea filei de CEC, conform extrasului de cont:

5121 = 5112 3.570.000

Se înregistrează descărcarea gestiunii de ambalajele vândute, la cost de achiziție:

608 = 381 4.000.000

13 Se înregistrează ridicarea din cont a avansului chenzinal, cu filă de CEC numerar, pe baza centralizatorului de avans:

581 = 5121 4.000.000
5311 = 581 4.000.000

Se înregistrează plata avansului chenzinal, în baza listelor de avans:

425 = 5311 4.000.000

14 Se înregistrează fondul de salarii brut și cotele aferente, în baza centralizatorului statelor de plată:

641 = 421 10.000.000

și respectiv:

- CAS:

6451 = 4311 2.450.000 (24,5%)

- Fond sănătate unitate:

6453 = 4313 700.000 (7%)

- Fond șomaj unitate:

6452 = 4371 350.000 (3,5%)

- Fond risc:

635 = 447.1 50.000 (0,5%)

- Comision CM:

635 = 447.2 75.000 (0,75%)

15 Se înregistrează reținerile individuale, în baza statelor de plată a salariilor:

421 = %		9.000.000
	4312	950.000
	4372	80.000
	4314	650.000
	444	3.000.000
	425	4.000.000
	427	320.000

16 Se înregistrează plata din cont a datoriilor aferente salariilor, împreună cu penalitățile de întârziere, cu ordin de plată de trezorerie:

%	= 5121	8.925.000
4311		2.450.000
4313		700.000
4371		350.000
447.1		50.000
447.2		75.000
4312		950.000
4372		80.000
444		3.000.000
427		320.000
4314		650.000
6581		300.000

17 Se înregistrează ridicarea din cont a restului de plată, cu filă de CEC numerar, în baza centralizatorului statelor de plată:

581 = 5121 1.000.000 (10.000.000 – 9.000.000)
5311 = 581 1.000.000
↳ rețineri individuale
↳ fond salarii brut

Se înregistrează plata restului de plată, conform statelor de plată salarii:

421 = % 1.000.000
5311 900.000
426 100.000 (salarii neridicate)

Se înregistrează depunerea în cont a salariilor neridicate, cu foaie de vărsământ:

581 = 5311 100.000
5121 = 581 100.000

Se înregistrează ridicarea ulterioară din cont şi achitarea salariilor neridicate, conform statelor de plată salarii:

581 = 5121 100.000
5311 = 581 100.000
426 = 5311 100.000

18 Se înregistrează cumpărarea cu factură a pieselor de schimb şi ambalajelor restituibile; se întocmeşte NIR:

% = 401 7.950.000
3024 5.000.000
4426 950.000 (5.000.000 × 19%)
409 2.000.000

➢ Se pot înregistra ambalajele restituibile:

8033 (D) = 2.000.000

Se înregistrează plata pieselor de schimb şi TVA aferentă, cu ordin de plată:

401 = 5121 5.950.000

19 Se înregistrează restituirea ambalajelor în proporţie de 50%, cu aviz de expediţie emis către furnizor:

401 = 409 1.000.000 (2.000.000 × 50%)

➢ Concomitent: 1.000.000 = 8033 (C)

Se înregistrează reţinerea diferenţei de ambalaje pentru creşterea stocului propriu:

381 = 409 1.000.000

Se înregistrează factura de la furnizor cu TVA deductibilă aferentă; se întocmeşte NIR pentru ambalajele reţinute:

4426 = 401 190.000 (1.000.000 × 19%)

➢ Concomitent: 1.000.000 = 8033 (C)

Se înregistrează plata cu ordin de plată, a ambalajelor reţinute şi TVA aferentă:

401 = 5121 1.190.000

20 Se înregistrează cumpărarea la bursa de valori a obligaţiunilor cotate cu factură emisă de terţi:

5061 = 5091 3.000.000

şi respectiv:

5091 = 5121 3.000.000 (cu ordin de plată)

Se înregistrează vânzarea obligaţiunilor la preţ vânzare > cost de achiziţie şi încasarea imediată, cu ordin de plată emis de clienţi:

5121 = % 5.000.000
5061 3.000.000
7642 2.000.000

21 Se înregistrează cota lunară de amortizare lineară a mijlocului de transport, conform fişei de amortizare:

$$C_a = \frac{1}{5} \times 100 = 20\%$$

$$\text{Amortizare lunară} = \frac{12.000.000 \times 20\%}{12 \text{ luni}} = 200.000 \text{ lei / lună}$$

6811 = 2813 200.000

22 Se înregistrează plata comisioanelor, respectiv încasarea dobânzilor, în baza Notelor contabile emise de bancă:

627 = 5121 500.000
5121 = 766 1.000.000

23 Se înregistrează regularizarea TVA, la sfârşitul lunii:

Sistematic:

D	4426	C
5.700.000		
2.280.000		
95.000		
950.000		
190.000		
$R_D = 9.215.000$		$R_C = 9.215.000$

D	4427	C
		7.983.000
		1.900.000
		570.000
		1.140.000
		570.000
$R_D = 11.023.000$		$R_C = 11.023.000$

4427 = %		11.023.000
	4426	9.215.000
	4423	1.808.000

Se înregistrează plata TVA de plată la bugetul statului, cu ordin de plată de trezorerie:

4423 = 5121 1.808.000

24 Se înregistrează decontarea cheltuielilor la sfârşitul lunii:

121 = %		50.914.514
	607	29.274.514
	6583	1.000.000
	666	325.000
	626	500.000
→	623	1.190.000
	608	4.000.000
	641	10.000.000
	6451	2.450.000
	6452	350.000
	6453	700.000
	635	125.000
→	6851	300.000
	6811	200.000
	627	500.000

Se înregistrează decontarea veniturilor, la sfârşitul lunii:

% = 121		66.683.500
707		40.983.500
761		3.000.000
7583		2.000.000
765		1.500.000
704		10.000.000
7581		200.000
708		6.000.000
7642		2.000.000
766		1.000.000

Se determină Profitul brut contabil:

66.683.500 lei – 50.914.514 lei = 15.768.986 lei

Se determină Rezerva legală:

5% × 15.768.986 lei = 788.450 lei

Se determină Profitul impozabil, având în vedere:

➢ Deducerile fiscale:

- dividende de la alte societăţi (cont 761) = 3.000.000 lei
- rezerva legală = 788.450 lei

TOTAL = 3.788.450 lei

➢ Cheltuielile nedeductibile fiscal:

- cheltuieli cu penalităţi de întârziere la bugetul statului = 300.000 lei (ct. 6581)
- depăşire plafon legal pentru cheltuielile de protocol = 873.820 lei, deoarece:

→ plafon protocol = 2% · [66.683.500 – (50.914.514 – 1.190.000)] = = 339.180 lei

→ cheltuieli de protocol efective = 1.190.000 lei

→ depăşire plafon = 1.190.000 – 339.180 = 850.820 lei

TOTAL = 1.150.820 lei

Profit impozabil = 15.768.986– 3.788.450 +1.150.820 = 13.131.356 lei

Se înregistrează impozitul pe profit aferent:

6911 = 4411 3.282.840 (13.131.356 × 25%)

Se înregistrează decontarea cheltuielilor cu impozitul pe profit:

121 = 6911 3.282.840

Se înregistrează plata impozitului pe profit la bugetul statului, cu ordin de plată de trezorerie:

441.1 = 5121 3.282.840

Se determină Profitul net:

15.768.986 lei – 3.282.840 lei = 12.486.146 lei

Se înregistrează repartizarea profitului net:

129 = %		12.486.146	
	1061	788.450	
	1012	5.848.848	11.697.696
	457	5.848.848	

➢ Ulterior, după aprobarea bilanţului contabil anual:

121 = 129 12.486.146 (profit net)

Observaţie:

În exemplul prezentat, am considerat următoarele:

1) Calculul coeficientului de repartizare *K* cu date pentru o singură lună, când de fapt, în practică, se determină cumulat de la 01 ianuarie până la luna de calcul, inclusiv.

2) Calculul rezervei legale în funcție de profitul brut contabil obținut la sfârșitul lunii, când de fapt, în practică, rezerva legală se calculează numai la sfârșitul exercițiului financiar.

3) Repartizarea profitului net obținut la sfârșitul lunii, când de fapt, în practică, profitul net se repartizează numai la sfârșitul exercițiului financiar.

6.2 Aplicație rezolvată privind întocmirea balanței de verificare și a bilanțului contabil

1 O societate comercială înregistrează la începutul lunii ianuarie 2003 următoarele solduri inițiale:

S_{iC} 1012	= 2.000.000	S_{iC} 4311	= 1.500.000
S_{iC} 1061	= 100.000	S_{iC} 4313	= 300.000
S_{iC} 1171	= 100.000	S_{iC} 4372	= 50.000
S_{iC} 1068	= 3.255.000	S_{iC} 4371	= 250.000
S_{iC} 121	= 1.745.000	S_{iC} 4312	= 35.000
S_{iD} 2133	= 10.000.000	S_{iC} 4314	= 50.000
S_{iC} 2813	= 2.500.000	S_{iD} 447.1	= 15.000
S_{iD} 371	= 1.547.000	S_{iC} 4423	= 600.000
S_{iC} 378	= 300.000	S_{iC} 444	= 500.000
S_{iC} 4428	= 247.000	S_{iC} 4411	= 1.000.000
S_{iD} 411.1	= 2.500.000	S_{iC} 5121	= 10.000.000
S_{iC} 401	= 10.000.000	S_{iC} 5311	= 3.500.000
S_{iC} 421	= 3.000.000		

2 În cursul lunii ianuarie se înregistrează următoarele operații:

a) cumpărări de mărfuri cu factură la cost de achiziție de 5.000.000 lei, TVA deductibilă 19%, adaos comercial 30% (evaluare la preț de vânzare cu amănuntul);

b) plăți către furnizori din contul bancar în valoare de 3.500.000 lei;

c) vânzare marfă cu numerar în valoare de 8.000.000 lei;

d) descărcarea gestiunii de marfa vândută;

e) se facturează chirie clienților în valoare de 5.000.000 lei, TVA colectată 19%;

f) încasarea creanței de la clienți prin contul bancar;

g) depunere de numerar în cont: 7.000.000 lei;

h) achitarea din cont a datoriilor lunii decembrie 2002 față de bugetul A.S., bugetul statului și alte instituții publice;

i) ridicare din cont a restului de plată (chenzina a II-a) aferent lunii decembrie 2002 de 3.000.000 lei și achitare în baza statului de plată;

j) încasare de la clienți prin casierie a sumei de 1.500.000 lei;

k) înregistrarea facturii de energie și apă de la furnizori în valoare de 200.000 lei, TVA deductibilă 19%;

l) achitarea facturii prin casierie;

m) cumpărarea de rechizite direct cu numerar, în valoare de 716.000 lei, inclusiv TVA;

n) ridicare din cont avans luna ianuarie 2003 în valoare de 4.000.000 lei și plata avansului în baza listelor de avans;

o) facturare prestări servicii către terți în valoare de 10.000.000 lei, TVA colectată 19%;

p) înregistrarea amortizării lunare a mijlocului de transport, în valoare de 150.000 lei;

q) înregistrarea fondului de salarii brut aferent lunii ianuarie 2003 de 10.000.000 lei și a cotelor aferente;

r) înregistrarea reținerilor individuale: asigurările sociale 9,5%; șomaj angajat 80.000 lei; Fond sănătate 6,5%; impozit salarii 3.500.000 lei; rate locuință 220.000 lei; avans 4.000.000 lei.

La sfârșitul lunii:

s) încasarea dobânzilor bancare de 1.500.000 lei și plata dobânzilor bancare de 300.000 lei;

t) se înregistrează regularizarea TVA pe luna ianuarie 2003;

u) se înregistrează decontarea veniturilor și cheltuielilor, determinarea profitului brut și a profitului impozabil;

v) se înregistrează impozitul pe profit și decontarea cheltuielilor cu impozitul pe profit;

w) se întocmește balanța de verificare cu 4 serii de egalități la 31 ianuarie 2003.

Rezolvare

a)	371	= %	7.735.000
		401	5.000.000
		378	1.500.000
		4428	1.235.000
	4426	= 401	950.000
b)	401	= 5121	3.500.000
c)			
	5311	= %	8.000.000
		707	6.722.720
		4427	1.277.280

d)

%	= 371	8.000.000
607		5.171.116
378		1.551.604
4428		1.277.280

$$k = \frac{300.000 + 1.500.000}{(1.547.000 - 247.000) + (7.735.000 - 1.235.000)} = 0,2308$$

$0,2308 \times 6.722.720 = 1.551.604$

e)

4111	= %	5.950.000
	706	5.000.000
	4427	950.000

f)

5121	= 4111	5.950.000

g)

581	= 5311	7.000.000
5121	= 581	7.000.000

h)

%	= 5121	4.300.000
4311		1.500.000
4313		300.000
4371		250.000
4372		50.000
4312		35.000
4314		50.000
447.1		15.000
4423		600.000
4411		1.000.000
444		500.000

i)

581	= 5121	3.000.000
5311	= 581	3.000.000
421	= 5311	3.000.000

j)

5311	= 4111	1.500.000

k)

%	= 401	238.000
605		200.000
4426		38.000

l)

401	= 5311	238.000

m)

%	= 5311	714.000
604		600.000
4426		114.000

n)

581	= 5121	4.000.000
5311	= 581	4.000.000
425	= 5311	4.000.000

o)

4111	= %	11.900.000
	704	10.000.000
	4427	1.900.000

p)

6811	= 2813	150.000

q)

641	= 421	10.000.000
6451	= 4311	2.450.000
6453	= 4313	700.000
6452	= 4371	350.000
635	= %	125.000
	447.1	50.000
	447.2	75.000

r)

421	= %	9.400.000
	4312	950.000
	4372	80.000
	4314	650.000
	444	3.500.000
	427	220.000
	425	4.000.000

s)

5121	= 766	1.500.000
627	= 5121	300.000

t)

4427	= %	4.127.280
	4426	1.102.000
	4423	3.025.280

u)

%	= 121		23.222.720
707			6.722.720
706			5.000.000
704			10.000.000
766			1.500.000
121	= %		20.046.116
	607		5.171.116
	605		200.000
	604		600.000
	641		10.000.000
	6451		2.450.000
	6452		350.000
	6453		700.000
	635		125.000
	6811		150.000
	627		300.000

- Profit brut = 3.176.604 lei
- Profit impozabil = 3.176.604 – 100.000 (rezerva legală) = 3.076.604 lei
- Impozit pe profit =3.076.604 × 25% = 769.150 lei

691.1	= 441.1	769.150
121	= 691.1	769.150

- Profit net la 31 ianuarie = 3.176.604 – 769.150 = 2.407.454 lei

În vederea întocmirii balanței de verificare, înregistrăm sistematic operațiile prezentate, determinând rulajele din lună (debitoare și creditoare):

D	371	C
7.735.000		8.000.000

D	401	C
3.500.000		5.000.000
238.000		950.000
		238.000
R_D = 3.738.000		R_C = 6.188.000

D	378	C
1.551.604		1.500.000

D	4428	C
1.277.280		1.235.000

D	4426	C
950.000		1.102.000

D	5121	C
5.950.000		3.500.000

38.000	
114.000	
7.000.000	4.300.000
1.500.000	3.000.000
	4.000.000
	300.000
R_D = 14.450.000	R_C = 15.100.000

D	5311	C
8.000.000		7.000.000
3.000.000		3.000.000
1.500.000		238.000
4.000.000		714.000
		4.000.000
R_D = 16.500.000		R_C = 14.952.000

D	707	C
6.722.720		6.722.720

D	4427	C
4.127.280		1.277.280
		950.000
		1.900.000

D	607	C
5.171.116		5.171.116

D	4111	C
5.950.000		5.950.000
11.900.000		1.500.000
R_D = 17.850.000		R_C = 7.450.000

D	706	C
5.000.000		5.000.000

D	4313	C
300.000		700.000

D	4371	C
250.000		500.000

D	581	C
7.000.000		7.000.000
3.000.000		3.000.000
4.000.000		4.000.000

D	4311	C
1.500.000		2.450.000

D	4372	C
50.000		80.000

D	4312	C
35.000		950.000

D	4314	C
50.000		650.000

D	447.1	C
15.000		50.000

D	4423	C
600.000		3.025.280

D	441.1	C
1.000.000		769.150

D	444	C
500.000		3.500.000

D	421	C
3.000.000		10.000.000
9.400.000		
$R_D = 12.400.000$		

D	605	C
200.000		200.000

D	604	C
600.000		600.000

D	425	C
4.000.000		4.000.000

D	704	C
10.000.000		10.000.000

D	6811	C
150.000		150.000

D	2813	C
		150.000

D	6911	C
769.150		769.150

D	641	C
10.000.000		10.000.000

D	6451	C
2.450.000		2.450.000

D	6452	C
350.000		350.000

D	635	C
125.000		125.000

D	6453	C
700.000		700.000

D	447.2	C
		75.000

D	427	C
		220.000

D	766	C
1.500.000		1.500.000

D	627	C
300.000		300.000

D	121	C
20.046.116		23.222.720

	769.150
	$R_D = 20.815.266$

Se întocmește balanța de verificare la 31 ianuarie 2003 astfel:

1) În coloana "Sume precedente" se înscriu soldurile la 01 ianuarie (inițiale) debitoare și creditoare;

2) În coloana "Rulaj lună" se înscriu rulajele debitoare și creditoare din luna ianuarie 2003, determinate sistematic;

3) În coloana "Total sume" se înscriu (soldurile inițiale + rulaj lună), debitoare și creditoare;

4) În coloana "Sold final" se determină soldurile la 31 ianuarie – debitoare și creditoare – ca diferență între:

- Total sume debitoare – Total sume creditoare, respectiv:
- Total sume creditoare – Total sume debitoare.

BALANȚĂ DE VERIFICARE LA 31 IANUARIE 2003

Simbol cont	Denumire cont	Sume precedente		Rulaj lună		Total sume		Sold final	
		D	C	D	C	D	C	D	C
1012	Capital social vărsat	–	2.000.000	–	–	–	2.000.000	–	2.000.000
1061	Rezerve legale	–	100.000	–	–	–	100.000	–	100.000
1068	Alte rezerve	–	3.255.000	–	–	–	3.255.000	–	3.255.000
117.1	Rezultat reportat	–	100.000	–	–	–	100.000	–	100.000
121.1	Rezultat curent 2002	–	1.745.000	–	–	–	1.745.000	–	1.745.000
121.2	Rezultat curent 2003	–	–	20.815.266	23.222.720	20.815.266	23.222.720	–	2.407.454
2133	Mijloace de transport	10.000.000	–	–	–	10.000.000	–	10.000.000	–
2813	Amortizare mijl. transp.	–	2.500.000	–	150.000	–	2.650.000	–	2.650.000
371	Mărfuri	1.547.000	–	7.735.000	8.000.000	9.282.000	8.000.000	1.282.000	–
378	Adaos comercial	–	300.000	1.551.604	1.500.000	1.551.604	1.800.000	–	248.396
401	Furnizori	–	10.000.000	3.738.000	6.188.000	3.738.000	16.188.000	–	12.450.000
411.1	Clienți	2.500.000	–	17.850.000	7.450.000	20.350.000	7.450.000	12.900.000	–
421	Salarii	–	3.000.000	12.400.000	10.000.000	12.400.000	13.000.000	–	600.000
4311	CAS	–	1.500.000	1.500.000	2.450.000	1.500.000	3.950.000	–	2.450.000
4312	Asigurări sociale angajat	–	35.000	35.000	950.000	35.000	985.000	–	950.000
4313	Fond sănătate unitate	–	300.000	300.000	700.000	300.000	1.000.000	–	700.000
4314	Fond sănătate angajat	–	50.000	50.000	650.000	50.000	700.000	–	650.000
4371	Fond șomaj unitate	–	250.000	250.000	350.000	250.000	600.000	–	350.000
4372	Fond șomaj angajat	–	50.000	50.000	80.000	50.000	130.000	–	80.000
4423	TVA plată	–	600.000	600.000	3.025.280	600.000	3.625.280	–	3.025.280
4424	TVA de recuperat	–	–	–	–	–	–	–	–
4426	TVA deductibilă	–	–	1.102.000	1.102.000	1.102.000	1.102.000	–	–
4427	TVA colectată	–	–	4.127.280	4.127.280	4.127.280	4.127.280	–	–
4428	TVA neexigibilă	–	247.000	1.277.280	1.235.000	1.277.280	1.482.000	–	204.720
441.1	Impozit profit	–	1.000.000	1.000.000	769.150	1.000.000	1.769.150	–	769.150

Simbol cont	Denumire cont	Sume precedente		Rulaj lună		Total sume		Sold final	
		D	C	D	C	D	C	D	C
444	Impozit salarii	–	500.000	500.000	3.500.000	500.000	4.000.000	–	3.500.000
447.1	Fond risc	–	15.000	15.000	50.000	15.000	65.000	–	50.000
447.2	Comision C.M.	–	–	–	75.000	–	75.000	–	75.000
5121	Banca	10.000.000	–	14.450.000	15.100.000	24.450.000	15.100.000	9.350.000	–
5311	Casa	3.500.000	–	16.500.000	14.952.000	20.000.000	14.952.000	5.048.000	–
581	Viramente interne	–	–	14.000.000	14.000.000	14.000.000	14.000.000	–	–
427	Alte reținere	–	–	–	220.000	–	220.000	–	220.000
425	Avans	–	–	4.000.000	4.000.000	4.000.000	4.000.000	–	–
604	Cheltuieli mat. nestocate	–	–	600.000	600.000	600.000	600.000	–	–
605	Cheltuieli energie-apă	–	–	200.000	200.000	200.000	200.000	–	–
607	Cheltuieli mărfuri	–	–	5.171.116	5.171.116	5.171.116	5.171.116	–	–
641	Cheltuieli salarii	–	–	10.000.000	10.000.000	10.000.000	10.000.000	–	–
6451	Cheltuieli asigurări sociale	–	–	2.450.000	2.450.000	2.450.000	2.450.000	–	–
6452	Cheltuieli protecție socială	–	–	350.000	350.000	350.000	350.000	–	–
6453	Cheltuieli sănătate	–	–	700.000	700.000	700.000	700.000	–	–
635	Cheltuieli impozite-taxe	–	–	125.000	125.000	125.000	125.000	–	–
627	Cheltuieli servicii bancare	–	–	300.000	300.000	300.000	300.000	–	–
6811	Cheltuieli amortizări	–	–	150.000	150.000	150.000	150.000	–	–
691.1	Cheltuieli impozit profit	–	–	769.150	769.150	769.150	769.150	–	–
704	Venituri prestări servicii	–	–	10.000.000	10.000.000	10.000.000	10.000.000	–	–
706	Venituri chirii	–	–	5.000.000	5.000.000	5.000.000	5.000.000	–	–
707	Venituri vânzări marfă	–	–	6.722.720	6.722.720	6.722.720	6.722.720	–	–
766	Venituri dobânzi	–	–	1.500.000	1.500.000	1.500.000	1.500.000	–	–
	TOTAL	27.547.000	27.547.000	168.467.416	168.467.416	196.014.416	196.014.416	38.580.000	38.580.000

În cursul lunii februarie se înregistrează următoarele operații:

a) se utilizează profitul nerepartizat din anul precedent pentru creșterea capitalului social;

b) se cumpără mărfuri cu factură, la cost de achiziție 10.000.000, TVA deductibilă 19%, adaos comercial 40%;

c) se achită din cont furnizorilor suma de 4.000.000 lei;

d) se vinde marfă cu numerar în valoare de 15.000.000 lei;

e) se descarcă gestiunea de marfa vândută;

f) se depune în cont suma de 10.000.000 lei;

g) se înregistrează factura de telefon de 1.000.000 lei, TVA deductibilă 19% și factura de chirie de 3.000.000 lei, TVA deductibilă 19%;

h) se achită din casierie cele două facturi;

i) se încasează prin cont de la clienți suma de 12.900.000 lei;

j) se achită furnizorilor din cont suma de 9.000.000 lei;

k) se plătesc prin cont datoriile aferente lunii ianuarie, către bugetul A.S., bugetul statului și alte instituții publice.

l) se plătesc penalități de întârziere la bugetul statului, din cont, în valoare de 500.000 lei;

m) se ridică din cont restul de plată aferent lunii ianuarie și se plătește angajaților;

n) se cumpără acțiuni la bursă, cu plata imediată, prin cont, la cost achiziție de 10.000.000 lei și se revând cu încasare imediată prin cont la preț de vânzare de 20.000.000 lei;

o) se încasează prin cont dividende aferente titlurilor de participare de 1.000.000 lei;

p) se ridică din cont avansul lunii februarie de 2.500.000 lei și se achită angajaților;

q) se înregistrează fondul de salarii brut aferent lunii februarie, de 7.000.000 lei, împreună cu cotele aferente;

r) se înregistrează reținerile individuale: asigurări sociale 9,5%; șomaj angajat – 60.000 lei; Fond sănătate 6,5%; impozit salarii – 2.500.000 lei; avans – 2.500.000 lei;

s) se înregistrează amortizarea mijlocului de transport pe februarie, de 150.000 lei;

t) se încasează dobânzi bancare de 3.000.000 lei și se plătesc comisioane bancare de 200.000 lei;

u) se înregistrează regularizarea TVA, determinând TVA de recuperat;

v) se înregistrează decontarea cheltuielilor și veniturilor, determinarea profitului brut și a profitului impozabil; se înregistrează impozitul pe profit și decontarea cheltuielilor cu impozitul pe profit, precum și virarea din cont la bugetul statului.

w) se întocmește balanța de verificare cu 4 serii de egalități la 28 februarie 2003.

Rezolvare

a) 117.1 = 1012 100.000

b)
371 = %		16.660.000
	401	10.000.000
	378	4.000.000
	4428	2.660.000
4426 = 401		1.900.000

c) 401 = 5121 4.000.000

d)
5311 = %		15.000.000
	707	12.605.100
	4427	2.394.900

e)
% = 371		15.000.000
607		9.013.571
378		3.591.529
4428		2.394.900

Determinăm k cumulat pe 2 luni:

$$k_{378} = \frac{1.800.000 + 4.000.000}{(9.282.000 - 1.482.000) + (16.660.000 - 2.660.000)} = 0,2661$$

Aplicăm k la veniturile cumulate:

$0,2661 \times (6.722.720 + 12.605.100) = 5.143.133$ (R_D cumulat 378 pe 2 luni)

R_D 378 = 5.143.133 – 1.551.604 = 3.591.529 lei

→ februarie → R_D precedent 378 pe o lună

f)
581 = 5311		10.000.000
5121 = 581		10.000.000

g)
% = 401		1.190.000	% = 401		3.570.000
626		1.000.000	; 612		3.000.000
4426		190.000	4426		570.000

h) 401 = 5311 4.760.000

i) 5121 = 411 12.900.000

j) 401 = 5121 9.000.000

k)	%	= 5121	12.819.430	
	4311			2.450.000
	4313			700.000
	4371			350.000
	447.1			50.000
	447.2			75.000
	4312			950.000
	4372			80.000
	444			3.500.000
	4314			650.000
	427			220.000
	4423			3.025.280
	441.1			769.150
l)	6581 = 5121			500.000
m)	581 = 5121			600.000
	5311 = 581			600.000
	421 = 5311			600.000
n)	503 = 5121			10.000.000
	5121 = %			20.000.000
		503		10.000.000
		764.2		10.000.000
o)	5121 = 761			1.000.000
p)	581 = 5121			2.500.000
	5311 = 581			2.500.000
	425 = 5311			2.500.000
q)	641 = 421			7.000.000
	6451 = 4311			1.715.000
	6453 = 4313			490.000
	6452 = 4371			245.000
	635 = %			87.500
		447.1		35.000
		447.2		52.500

r)	421 =	%	6.180.000	
		4312		665.000
		4372		60.000
		4314		455.000
		444		2.500.000
		425		2.500.000
s)	6811 = 2813			150.000
t)	5121 = 766			3.000.000
	627 = 5121			200.000
u)	%	= 4426	2.660.000	
	4427			2.394.900
	4424			265.100
v)	121 =	%	23.401.071	
		607		9.013.571
		626		1.000.000
		612		3.000.000
		6581		500.000
		641		7.000.000
		6451		1.715.000
		6452		245.000
		6453		490.000
		635		87.500
		6811		150.000
		627		200.000
	%	= 121	26.605.100	
	707			12.605.100
	766			3.000.000
	764.2			10.000.000
	761			1.000.000

Profit brut (lună) = 3.204.029 lei
Profit brut cumulat pe 2 luni =
(23.222.720 + 26.605.100)–(20.815.266 + 23.401.071) = 5.611.483 lei

Deduceri fiscale cumulate pe 2 luni =
= 100.000 + 1.000.000 = 1.100.000 lei
rezervă legală venituri din dividende

Cheltuieli nedeductibile cumulate pe 2 luni:
- cheltuieli cu impozitul pe profit precedente (ian. 2003) = 769150
- cheltuieli cu penalități la buget = 500.000

TOTAL = 1.269.150 lei

Profit impozabil cumulat pe 2 luni
= 5.611.483 – 1.100.000 + 1.269.150 = 5.780.633 lei

Impozit pe profit cumulat pe 2 luni:
5.780.633 × 25% = 1.445.158

Impozit pe profit februarie = 1.445.158 – 769.150 = 676.008 lei
691.1 = 441.1 676.008
121 = 691.1 676.008

Profit net la 28 februarie 2003 = 5.611.483 – 676.008 = 4.935.475 lei

Determinăm sistematic rulajele lunii februarie 2003:

D	117.1	C
100.000		

D	1012	C
		100.000

D	444	C
3.500.000		2.500.000
R_D = 3.500.000		R_C = 2.500.000

D	5121	C
10.000.000		4.000.000
12.900.000		9.000.000
20.000.000		12.819430
1.000.000		500.000
3.000.000		600.000
		10.000.000
		2.500.000
		200.000
R_D = 46.900.000		R_C = 39.619.430

D	581	C
10.000.000		10.000.000
600.000		600.000
2.500.000		2.500.000

D	5311	C
15.000.000		10.000.000
600.000		4.760.000
2.500.000		600.000
		2.500.000
R_D = 18.100.000		R_C = 17.860.000

D	378	C
3.591.529		4.000.000

D	371	C
16.660.000		15.000.000

D	401	C
4.000.000		10.000.000
4.760.000		1.900.000
9.000.000		1.190.000
		3.570.000
R_D = 17.760.000		R_C = 16.660.000

D	4428	C
2.394.900		2.660.000

D	4426	C
1.900.000		2.660.000
190.000		
570.000		

D	707	C
12.605.100		12.605.100

D	4427	C
2.394.900		2.394.900

D	607	C
9.013.571		9.013.571

D	626	C
1.000.000		1.000.000

D	612	C
3.000.000		3.000.000

D	411.1	C
		12.900.000

D	4311	C
2.450.000		1.715.000

D	4313	C
700.000		490.000

D	4371	C
350.000		245.000

D	447.1	C
50.000		35.000

D	4312	C
950.000		665.000

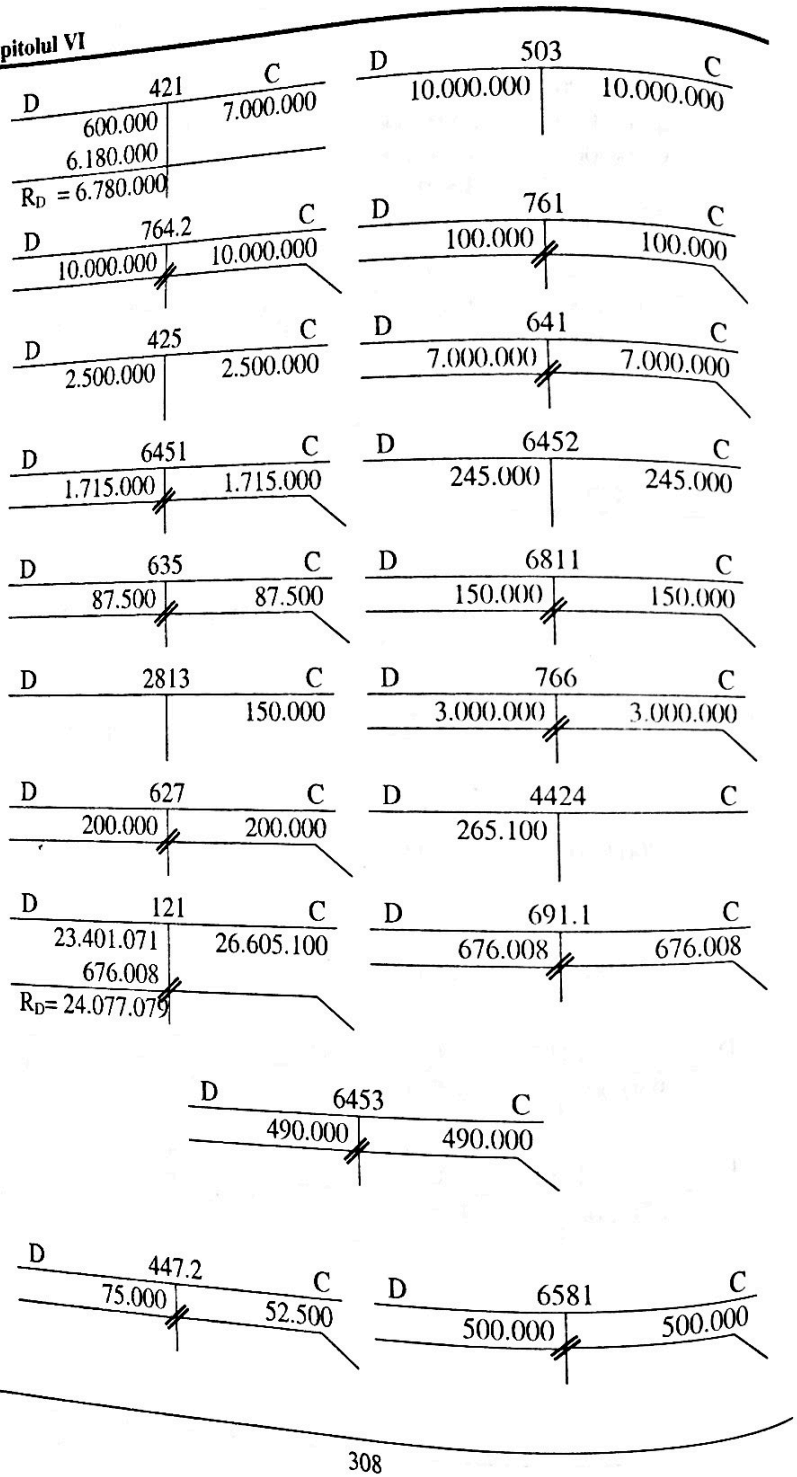
D	4372	C
80.000		60.000

D	4314	C
650.000		455.000

D	427	C
220.000		

D	4423	C
3.025.280		

D	441.1	C
769.150		676.008



Se întocmește Balanța de verificare la 28 febr. 2003 astfel:

1) În coloana "Sume precedente" – se preiau "Total sume" debitoare și creditoare din Balanța la 31 ian. 2003.
2) În coloana "Rulaj lună" – se înscriu rulajele debitoare și creditoare din luna februarie 2003 – determinate sistematic.
3) În coloana "Total sume" – se înscriu (sume precedente pe ianuarie + Rulaj lună), debitoare și creditoare.
4) În coloana "Sold final" se determină soldurile la 28 februarie – debitoare și creditoare, în același mod cu cele la 31 ianuarie (ca diferență între Total sume debitoare și Total sume creditoare și invers).

BALANȚA DE VERIFICARE LA 28 FEBRUARIE 2003

Simbol cont	Denumire cont	Sume precedente		Rulaj lună		Total sume		Sold final	
		D	C	D	C	D	C	D	C
1012	Capital social vărsat	–	2.000.000	–	100.000	–	2.100.000	–	2 100.000
1061	Rezerve legale	–	100.000	–	–	–	100.000	–	100.000
1068	Alte rezerve	–	3.255.000	–	–	–	3.255.000	–	3.255.000
117.1	Rezultat reportat	–	100.000	100.000	–	100.000	100.000	–	–
121.1	Rezultat curent 2002	–	1.745.000	–	–	–	1.745.000	–	1 745.000
121.2	Rezultat curent 2003	20.815.266	23.222.720	24.077.079	26.605.100	44.892.345	49.827.820	–	4.935 475
2133	Mijloace de transport	10.000.000	–	–	–	10.000.000	–	10 000.000	–
2813	Amortizare mijl. transp.	–	2.650.000	–	150.000	–	2.800 000	–	2.800.000
371	Mărfuri	9.282.000	8.000.000	16.660 000	15.000.000	25.942.000	23 000 000	2.942.000	–
378	Adaos comercial	1.551.604	1.800.000	3.591.529	4.000 000	5.143 133	5.800.000	–	656.867
401	Furnizori	3.738.000	16.188.000	17.760.000	16 660.000	21.498.000	32.848.000	–	11 350 000
411.1	Clienți	20.350.000	7.450.000	–	12.900.000	20.350 000	20.350.000	–	–
421	Salarii	12.400.000	13.000.000	6.780.000	7.000.000	19.180.000	20.000.000	–	820.000
425	Avans	4.000.000	4.000.000	2.500.000	2.500.000	6.500.000	6.500.000	–	–
427	Alte rețineri	–	220.000	220.000	–	220.000	220.000	–	–
4311	CAS	1.500.000	3.950.000	2.450.000	1.715 000	3.950 000	5.665 000	–	1.715.000
4312	Pensie suplimentară	35.000	985 000	950.000	665 0 00	985.000	1.650.000	–	665.000
4313	Fond sănătate unitate	300.000	1.000 000	700 000	490 000	1.000.000	1 490.000	–	490.000
4314	Fond sănătate angajat	50.000	700 000	650 000	455 000	700 000	1.155 000	–	455.000
4371	Fond şomaj unitate	250 000	600 000	350 000	245 000	600 000	845 000	–	245 000
4372	Fond şomaj angajat	50 000	130 000	80 000	60 000	130 000	190 000	–	60.000
4423	TVA plată	600.000	3.625 280	3 025 280	–	3 625 280	3.625.280	–	–
4424	TVA de recuperat	–	–	265 100	–	265 100	–	265 100	–
4426	TVA deductibilă	1 102.000	1 102 000	2 660 000	2 660 000	3 762 000	3.762 000	–	–
4427	TVA colectată	4 127 280	4 127 280	2 394 900	2 394 900	6 522 180	6 522 180	–	–
4428	TVA neexigibilă	1.277 280	1 482 000	2 394 900	2 660 000	3 672 180	4 142 000	–	469 820
441.1	Impozit pe profit	1 000.000	1 769.150	769 150	676 008	1 769 150	2 445.158	–	676 008

Simbol cont	Denumire cont	Sume precedente		Rulaj lună		Total sume		Sold final	
		D	C	D	C	D	C	D	C
444	Impozit pe salarii	500.000	4 000 000	3 500 000	2 500 000	4 000 000	6 500 000	–	2 500 000
447.1	Fond risc	15 000	65 000	50 000	35 000	65 000	100 000	–	35 000
447.2	Comision C.M.	–	75 000	75 000	52 500	75 000	127 500	–	52 500
503	Acțiuni	–	–	10 000 000	10 000 000	10 000 000	10 000 000	–	–
5121	Banca	24 450 000	15 100 000	46 900 000	39 619 430	71 350 000	54 719 430	16 630 570	–
5311	Casa	20 000 000	14 952 000	18 100 000	17 860 000	38 100 000	32 812 000	5 288 000	–
581	Viramente interne	14 000 000	14 000 000	13 100 000	13 100 000	27 100 000	27 100 000	–	–
604	Cheltuieli mat. nestocate	600 000	600 000	–	–	600 000	600 000	–	–
605	Cheltuieli energie-apă	200 000	200 000	–	–	200 000	200 000	–	–
607	Cheltuieli mărfuri	5 171 116	5 171 116	9 013 571	9 013 571	14 184 687	14 184 687	–	–
612	Cheltuieli chirii	–	–	3 000 000	3 000 000	3 000 000	3 000 000	–	–
626	Cheltuieli poştale-telefon	–	–	1 000 000	1 000 000	1 000 000	1 000 000	–	–
627	Cheltuieli servicii bancare	300 000	300 000	200 000	200 000	500 000	500 000	–	–
635	Cheltuieli impozite-taxe	125 000	125 000	87 500	87 500	212 500	212 500	–	–
641	Cheltuieli salarii	10 000 000	10 000 000	7 000 000	7 000 000	17 000 000	17 000 000	–	–
6451	Cheltuieli asigurări sociale	2 450 000	2 450 000	1 715 000	1 715 000	4 165 000	4 165 000	–	–
6452	Cheltuieli protecție socială	350 000	350 000	245 000	245 000	595 000	595 000	–	–
6453	Cheltuieli sănătate	700 000	700 000	490 000	490 000	1 190 000	1 190 000		
6581	Cheltuieli amenzi	–	–	500 000	500 000	500 000	500 000	–	–
6811	Cheltuieli amortizări	150 000	150 000	150 000	150 000	300 000	300 000	–	–
691.1	Cheltuieli impozit profit	769 150	769 150	676 008	676 008	1 445 158	1 445 158	–	–
704	Venituri prestări servicii	10 000 000	10 000 000	–	–	10 000 000	10 000 000	–	–
706	Venituri chirii	5 000 000	5 000 000	–	–	5 000 000	5 000 000	–	–
707	Venituri vânzări marfă	6 722 720	6 722 720	12 605 150	12 605 150	19 327 870	19 327 870	–	–
761	Venituri participații	–	–	1 000 000	1 000 000	1 000 000	1 000 000	–	–
764.2	Venituri titluri plasament	–	–	10 000 000	10 000 000	10 000 000	10 000 000	–	–
766	Venituri dobânzi	1 500 000	1 500 000	3 000 000	3 000 000	4 500 000	4 500 000	–	–
	TOTAL	195 431 416	195 431 416	230 785 167	230 785 167	426 216 583	426 216 583	35 125 670	35 125 670

4) În cursul lunii martie se înregistrează următoarele operații:

a) se achită din cont datoriile restante față de furnizori;
b) se cumpără mărfuri cu factură la cost de achiziție de 20.000.000 lei, TVA deductibilă 19%; adaos comercial 50%;
c) se vând mărfuri cu numerar în valoare de 32.000.000 lei;
d) se descarcă gestiunea de mărfurile vândute;
e) se depune în cont suma de 10.000.000 lei;
f) se înregistrează amortizarea mijlocului de transport pe martie, de 150.000 lei;
g) se achită din cont datoriile către bugetul AS, bugetul statului și alte instituții publice, aferente lunii februarie 2003;
h) se ridică din cont restul de plată aferent lunii februarie 2003 – și se achită angajaților;
i) se înregistrează factura de protocol de 2.380.000 lei, inclusiv TVA nedeductibilă;
j) se achită factura din casierie;
k) se ridică din cont avansul lunii martie de 3.000.000 lei și se achită angajaților;
l) se înregistrează fondul se salarii pe martie de 6.000.000 lei și cotele aferente;
m) se înregistrează reținerile individuale: asigurările sociale 9,5%; șomaj angajat = 40.000 lei; Fond sănătate 6,5%; impozit pe venit din salarii = 1.000.000 lei; avans = 3.000.000 lei garanții materiale 60.000 lei.
n) se acordă din casierie un avans deplasări de 1.000.000 lei;
o) avansul se justifică astfel: bilete de tren = 238.000 lei; cazare = 357.000 lei; diurnă pentru două zile: 181.600 lei. Diferența se restituie la casierie;
p) se încasează dobândă bancară de 5.000.000 lei și se plătesc comisioane bancare de 100.000 lei;
q) se înregistrează regularizarea TVA, se determină TVA de plată se recuperează TVA din luna februarie;
r) se decontează veniturile și cheltuielile, se determină profitul brut; se calculează rezerva legală în limita a 20% din capitalul social, se determină profitul impozabil și impozitul pe profit;
s) se înregistrează impozitul pe profit și se decontează cheltuielile cu impozitul pe profit;
t) se repartizează profitul net astfel:
- constituire rezervă legală;
- dividende de plată = 3.000.000 lei
- diferența – constituirea altor rezerve.

Se întocmește balanța de verificare cu 4 serii de egalități la 31 martie 2003 și bilanțul contabil pe trimestrul I 2003.

Rezolvare

a) 401 = 5121 11.350.000

b)

371	=	%	35.700.000
		401	20.000.000
		378	10.000.000
		4428	5.700.000
4426	=	401	3.800.000

c)

5311		%	32.000.000
		707	26.890.880
		4427	5.109.120

d)

%	=	371	32.000.000
607			17.937.309
378			8.953.571
4428			5.109.120

Se determină k cumulat pe 3 luni:

$$k = \frac{5.800.000 + 10.000.000}{(25.942.000 - 4.142.000) + (35.700.000 - 5.700.000)} = 0,305$$

Se aplică coeficientul asupra veniturilor cumulate pe 3 luni:

$0,305 \times (19.327.820 + 26.890.880) = 14.096.704$

↳ (R_D cumulat 378 pe 3 luni)

R_D 378 = 14.096.704 – 5.143.133 = 8.953.571 lei

↳ martie ↳ R_D cumulat pe 2 luni

e)

581	=	5311	10.000.000
5121	=	581	10.000.000

f) 6811 = 2813 150.000

g)

%	=	5121	6.893.508
4311			1.715.000
4313			490.000
4371			245.000
447.1			35.000

	447.2		52.500
	4312		665.000
	4372		60.000
	444		2.500.000
	4314		455.000
	441.1		676.008
h)	581 = 5121		820.000
	5311 = 581		820.000
	421 = 5311		820.000
i)	623 = 401		2.380.000
j)	401 = 5311		2.380.000
k)	581 = 5121		3.000.000
	5311 = 581		3.000.000
	425 = 5311		3.000.000
l)	641 = 421		6.000.000
	6451 = 4311		1.470.000
	6453 = 4313		420.000
	6452 = 4371		210.000
	635 =	%	75.000
		447.1	30.000
		447.2	45.000
m)	421 =	%	5.060.000
		4312	570.000
		4372	40.000
		4314	390.000
		444	1.000.000
		425	3.000.000
		427	60.000
n)	542 = 5311		1.000.000
o)	% = 542		776.600
	625		681.600
	4426		95.000
	5311= 542		223.400
p)	5121= 766		5.000.000
	627 = 5121		100.000

q)	4427 =	%	5.109.120
		4426	3.895.000
		4423	1.214.120
	4423 =	4424	265.100
r)	121 =	%	29.423.909
		607	17.937.309
		6811	150.000
		623	2.380.000
		641	6.000.000
		6451	1.470.000
		6452	210.000
		6453	420.000
		635	75.000
		625	681.600
		627	100.000
	%	= 121	31.890.880
	707		26.890.880
	766		5.000.000

Profit brut (lună) = 2.466.971 lei

Profit brut cumulat pe 3 luni =

$(49.827.820 + 31.890.880)\underbrace{(44.892.345 + 29.423.909)}_{\text{inclusiv ct 691}} = 7.402.446$ lei

Rezervă legală maximă = 2.100.000 × 20% = 420.000 lei

Rezervă legală existentă = 100.000 lei

Rezervă legală de constituit = 320.000 lei (diferența)

Deduceri fiscale cumulate pe 3 luni:

= 100.000 (dividende de la alte societăți) + 420.000 (rezervă legală) = 1.420.000 lei

Cheltuieli nedeductibile fiscal cumulate pe 3 luni:

- cheltuieli cu impozitul pe profit precedente (ianuarie + februarie) = 1.445.158 lei
- cheltuieli cu penalitățile la bugetul statului = 500.000
- depășirea plafonului la cheltuielile de protocol = 2.184.350 lei, unde:
  - plafon protocol cumulat pe 3 luni = 2%

$[\underbrace{81.718.700}_{\text{Venituri cumulate pe trei luni}} - (\underbrace{20.815.266}_{\text{Cheltuieli ianuarie exclusiv ct. 691}} + \underbrace{24.077.079}_{\text{Cheltuieli februarie exclusiv ct 691}} + \underbrace{29.423.909}_{\text{Cheltuieli martie}} - \underbrace{2.380.000}_{\text{Cheltuieli protocol inclusiv TVA}})] = 195.650$ lei

  - cheltuieli de protocol efective = 2.380.000 lei

(inclusiv TVA nedeductibilă aferentă)

Depăşire plafon protocol = 2.380.000 – 195.650 = 2.184.350 lei

TOTAL cheltuieli nedeductibile fiscal = 4.129.508 lei (cumulate pe 3 luni)

Profit impozabil cumulat pe 3luni

= 7.402.446 – 1.420.000 + 4.129.508 = 10.111.954 lei

Impozit pe profit cumulat pe 3 luni:

10.111.954 × 25% = 2.527.990

Impozit pe profit martie = 2.527.990 – 1.445.158 = 1.082.832 lei

691.1 = 441.1 1.082.832

121 = 691.1 1.082.832

Profit net la 31 martie 2003 = 8.847.604 – 2.527.990 = 6.319.614 lei (Profit brut cumulat pe 3 luni (exclusiv ct. 691) – Cheltuieli cu impozitul pe profit cumulate pe 3 luni).

Repartizarea profitului net:

129 =	%	6.319.614
	1061	320.000
	457	3.000.000
	1068	2.999.614

➢ După aprobarea bilanţului contabil:

121 = 129 6.319.614

Determinăm sistematic rulajele lunii martie 2003:

D	401	C
11.350.000		20.000.000
2.380.000		3.800.000
		2.380.000
R_D =13.730.000		R_C= 26.180.000

D	5121	C
10.000.000		100.000
5.000.000		11.350.000
		6.893.508
		820.000
		3.000.000
R_D =15.000.000		R_C= 22.163.508

D	371	C
35.700.000		32.000.000

D	4428	C
5.109.120		5.700.000

D	378	C
8.953.571		10.000.000

D	4426	C
3.800.000		3.895.000
95.000		

D	5311	C
32.000.000		10.000.000
820.000		820.000
3.000.000		2.380.000
223.400		3.000.000
		1.000.000
R_D = 36.043.400		R_C = 17.200.000

D	707	C
26.890.880		26.890.880

D	447.2	C
52.500		45.000

D	4427	C
5.109.120		5.109.120

D	607	C
17.937.3092		17.937.309

D	581	C
10.000.000		10.000.000
820.000		820.000
3.000.000		3.000.000

D	6811	C
150.000		150.000

D	2814	C
		150.000

D	4311	C
1.715.000		1.470.000

D	4313	C
490.000		420.000

D	4371	C
245.000		210.000

D	447.1	C
35.000		30.000

D	4312	C
665.000		570.000

D	4372	C
60.000		40.000

D	444	C
2.500.000		1.000.000

D	4314	C
455.000		390.000

D	441.1	C
676.008		1.082.832

D	421	C
820.000		6.000.000
5.060.000		
R_D = 5.880.000		

D	623	C
2.380.000		2.380.000

D	425	C
3.000.000		3.000.000

D	641	C
6.000.000		6.000.000

D	6451	C
1.470.000		1.470.000

D	6452	C
210.000		210.000

D	635	C
75.000		75.000

D	427	C
		60.000

D	542	C
1.000.000		776.600
		223.400

D	625	C
681.600		681.600

D	766	C
5.000.000		5.000.000

D	627	C
100.000		100.000

D	4423	C
265.100		1.214.120

D	4424	C
		265.100

D	121	C
29.423.909		31.890.880
1.082.832		
R_D =30.506.741		

D	691	C
1.082.832		1.082.832

D	129	C
6.319.614		

D	1061	C
		320.000

D	457	C
		3.000.000

D	1068	C
		2.999.614

D	6453	C
420.000		420.000

Se întocmeşte Balanţa de verificare la 31martie 2003 astfel:

5) În coloana "Sume precedente" – se preiau "Total sume" debitoare şi creditoare din Balanţa la 28 febr. 2003.

6) În coloana "Rulaj lună" – se înscriu rulajele debitoare şi creditoare din luna martie 2003 – determinate sistematic.

7) În coloana "Total sume" – se înscriu (Sume precedente pe ianuarie şi februarie + Rulaj lună), debitoare şi creditoare.

8) În coloana "Sold final" se determină soldurile la 31 martie - debitoare şi creditoare ca diferenţă între Total sume debitoare şi Total sume creditoare şi invers.

BALANŢA DE VERIFICARE LA 31 MARTIE 2003

Simbol cont	Denumire cont	Sume precedente		Rulaj lună		Total sume		Sold final	
		D	C	D	C	D	C	D	C
1012	Capital social vărsat	–	2.100.000	–	–	–	2.100.000	–	2.100.000
1061	Rezerve legale	–	100.000	–	320.000	–	420.000	–	420.000
1068	Alte rezerve	–	3.255.000	–	2.999.614	–	6.254.614	–	6.254.614
117.1	Rezultat reportat	100.000	100.000	–	–	100.000	100.000	–	
121.1	Rezultat curent 2002	–	1.745.000	–	–	–	1.745.000	–	1.745.000
121.2	Rezultat curent 2003	44.892.345	49.827.820	30.506.741	31.890.880	75.399.086	81.718.700	–	6.319.614
129	Repartizare profit	–	–	6.319.614	–	6.319.614	–	6.319.614	–
2133	Mijloace de transport	10.000.000	–	–	–	10.000.000	–	10.000.000	–
2813	Amortizare mijl. transp.	–	2.800.000	–	150.000	–	2.950.000	–	2.950.000
371	Mărfuri	25.942.000	23.000.000	35.700.000	32.000.000	61.642.000	55.000.000	6.642.000	–
378	Adaos comercial	5.143.133	5.800.000	8.953.571	10.000.000	14.096.704	15.800.000	–	1.703.296
401	Furnizori	21.498.000	32.848.000	13.730.000	26.180.000	35.228.000	59028.000	–	23.800.000
411.1	Clienţi	20.350.000	20.350.000	–	–	20.350.000	20.350.000	–	–
421	Salarii	19.180.000	20.000.000	5.880.000	6.000.000	25.060.200	26.000.000	–	940.000
424	Prime	3.000.000	3.000.000	–	–	3.000.000	3.000.000	–	–
425	Avans	6.500.000	6.500.000	3.000.000	3.000.000	9.500.000	9.500.000	–	–
427	Alte reţineri	220.000	220.000	–	60.000	220.000	280.000	–	60.000
4311	CAS	3.950.000	5.665.000	1.715.000	1.470.000	5.665.000	7.135.000	–	1.470.000
4312	Pensie suplimentară	985.000	1.650.000	665.000	570.000	1.650.000	2.220.000	–	570.000
4313	Fond sănătate unitate	1.000.000	1.490.000	490.000	420.000	1.490.000	1.910.000	–	420.000
4314	Fond sănătate angajat	700.000	1.155.000	455.000	390.000	1.155.000	1.545.000	–	390.000
4371	Fond şomaj unitate	600.000	845.000	245.000	210.000	845.000	1.055.000	–	210.000
4372	Fond şomaj angajat	130.000	190.000	60.000	40.000	190.000	230.000	–	40.000
4423	TVA plată	3.625.280	3.625.280	265.100	1.214.120	3.890.380	4.839.400	–	949.020
4424	TVA de recuperat	265.100	–	–	265.100	265.100	265.100	–	–
4426	TVA deductibilă	3.762.000	3.762.000	3.895.000	3.895.000	7.657.000	7.657.000	–	–
4427	TVA colectată	6.522.180	6.522.180	5.109.120	5.109.120	11.631.300	11.631.300	–	–
4428	TVA neexigibilă	3.672.180	4.142.000	5.109.120	5.700.000	8.781.300	9.842.000	–	1.060.700
441.1	Impozit pe profit	1.769.150	2.445.158	676.008	1.082.832	2.445.158	3.527.990	–	1.082.832

Simbol cont	Denumire cont	Sume precedente		Rulaj lună		Total sume		Sold final	
		D	C	D	C	D	C	D	C
444	Impozit pe salarii	5.400.000	7.900.000	2.500.000	1.000.000	7.900.000	8.900.000	–	1.000.000
447.1	Fond risc	65.000	100.000	35.000	30.000	100.000	130.000	–	30.000
447.2	Comision C.M.	75.000	127.500	52.500	45.000	127.500	172.500	–	45.000
457	Dividende de plată	–	–	–	3.000.000	–	3.000.000	–	3.000.000
503	Acţiuni	10.000.000	10.000.000	–	–	10.000.000	10.000.000	–	–
5121	Banca	71.350.000	54.719.430	15.000.000	22.163.508	86.350.000	76.882.938	9.467.062	–
5311	Casa	38.100.000	32.812.000	36.043.400	17.200.000	74.143.400	50.012.000	24.131.400	–
542	Avans trezorerie	–	–	1.000.000	1.000.000	1.000.000	1.000.000	–	–
581	Viramente interne	27.100.000	27.100.000	13.820.000	13.820.000	40.920.000	40.920.000	–	–
604	Cheltuieli mat. nestocate	600.000	600.000	–	–	600.000	600.000	–	–
605	Cheltuieli energie-apă	200.000	200.000	–	–	200.000	200.000	–	–
607	Cheltuieli mărfuri	14.184.687	14.184.687	17.937.309	17.937.309	32.121.996	32.121.996	–	–
612	Cheltuieli chirii	3.000.000	3.000.000	–	–	3.000.000	3.000.000	–	–
623	Cheltuieli protocol	–	–	2.380.000	2.380.000	2.380.000	2.380.000	–	–
625	Cheltuieli deplasări	–	–	681.600	681.600	681.600	681.600	–	–
626	Cheltuieli poştale	1.000.000	1.000.000	–	–	1.000.000	1.000.000	–	–
627	Cheltuieli servicii bancare	500.000	500.000	100.000	100.000	600.000	600.000	–	–
635	Cheltuieli impozite-taxe	212.500	212.500	75.000	75.000	287.500	287.500	–	–
641	Cheltuieli salarii	17.000.000	17.000.000	6.000.000	6.000.000	23.000.000	23.000.000	–	–
6451	Cheltuieli asigurări sociale	4.165.000	4.165.000	1.470.000	1.470.000	5.635.000	5.635.000	–	–
6452	Cheltuieli protecţie socială	595.000	595.000	210.000	210.000	805.000	805.000	–	–
6453	Cheltuieli sănătate	1.190.000	1.190.000	420.000	420.000	1.610.000	1.610.000		
6581	Cheltuieli amenzi	500.000	500.000	–	–	500.000	500.000	–	–
6811	Cheltuieli amortizări	300.000	300.000	150.000	150.000	450.000	450.000	–	–
691.1	Cheltuieli impozit profit	1.445.158	1.445.158	1.082.832	1.082.832	2.527.990	2.527.990	–	–
704	Venituri prestări servicii	10.000.000	10.000.000	–	–	10.000.000	10.000.000	–	–
706	Venituri chirii	5.000.000	5.000.000	–	–	5.000.000	5.000.000	–	–
707	Venituri vânzări marfă	19.327.820	19.327.820	26.890.880	26.890.880	46.218.700	46.218.700	–	–
761	Venituri participaţii	1.000.000	1.000.000	–	–	1.000.000	1.000.000	–	–
764	Venituri titluri plasament	10.000.000	10.000.000	–	–	10.000.000	10.000.000	–	–
766	Venituri dobânzi	4.500.000	4.500.000	5.000.000	5.000.000	9.500.000	9.500.000	–	–
	TOTAL	430.616.533	430.616.533	253.622.795	253.622.795	684.239.328	684.239.328	56.560.076	56.560.076

În baza balanței de verificare la 31 martie 2003, se întocmește Bilanțul Contabil la 31 martie 2003 (trim. I).

1. În "Bilanțul propriu-zis" se preiau soldurile finale debitoare și creditoare ale conturilor de mijloace și surse.
2. În "Contul de profit și pierderi" se preiau rulajele cumulate (Total sume) debitoare și creditoare ale conturilor de venituri și cheltuieli.

Observație: În practică, bilanțul contabil se întocmește, de fapt, la semestru (30 iunie), respectiv anual (31 decembrie). Bilanțul semestrial cuprinde numai formularele de "Bilanț propriu-zis" și „Contul de profit și pierderi", iar bilanțul anual cuprinde în plus Anexele.

BILANȚ
încheiat la **31 martie 2003**

- mii lei -

	Nr. rd.	Sold la: începutul anului	Sold la: sfârșitul perioadei
A. ACTIVE IMOBILIZATE			
I. Imobilizări necorporale	01	–	–
II. Imobilizări corporale (ct. 2133 – 2813)	02	7.500	7.050
III. Imobilizări financiare	03	–	–
ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL	04	7.500	7.050
B. ACTIVE CIRCULANTE			
I. Stocuri și producție în curs (ct. 371 – ct. 378 – ct. 4428)	05	1.000	3.878
II. Creanțe	06	2.500	–
III. Investiții financiare pe termen scurt	07	–	–
IV. Casa și conturi la bănci	08	13.500	33.598
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL	09	17.000	37.476
C. CHELTUIELI ÎN AVANS	10	–	–
D. DATORII CE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN	11	17.300	34.006
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE, RESPECTIV DATORII CURENTE NETE (rd. 09 + 10 – 11 – 18)	12	– 300	3.470
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE NETE (rd. 4 + 12 – 17)	13	7.200	10.520
G. DATORII CE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ MAI MARE DE UN AN	14	–	–
H. PROVIZIOANE PENTRU RISCURI ȘI CHELTUIELI	15	–	–
I. Venituri în avans (rd.17 + 18)	16	–	–

din care:				
– subvenții pentru investiții		17	–	–
– venituri în avans		18	–	–
J. CAPITAL ȘI REZERVE		19	–	–
I. Capital (rd. 20 la 22)			–	–
din care:			–	–
– capital subscris nevărsat (ct. 1011)		20	–	–
– capital subscris vărsat (ct. 1012)		21	2.000	2.100
– patrimoniul regiei (ct. 1015		22	–	–
II. Prime de capital		23	–	–
III. Rezerve din reevaluare	Sold C	24	–	–
	Sold D	25	–	–
IV. Rezerve (ct. 106)		26	3.355	8.420
V. Rezultatul reportat	Sold C	27	100	–
	Sold D	28	–	–
VI. Rezultatul exercițiului (ct. 121)	Sold C	29	1.745	6.320
	Sold D	30	–	–
Repartizarea profitului (ct. 129)		31	–	6.320
TOTAL CAPITALURI PROPRII		32	7.200	10.520

CONTUL DE PROFIT ȘI PIERDERE
Încheiat la 31 martie 2003

DENUMIREA INDICATORULUI		Nr. rd.	Exercițiul financiar: precedent	Exercițiul financiar: încheiat
1. Cifra de afaceri netă (rd. 02 la 04)		01	30.041	61.219
Producție vândută (ct. 704; ct. 706)		02	7.500	15.000
Vânzări de mărfuri (ct. 707)		03	22.541	46.219
Venituri din subvenții de exploatare aferente cifrei de afaceri nete (ct. 758+7417)		04	-	-
2. Variația stocurilor (ct. 711)	Sold C	05	-	-
	Sold D	06	-	-
3. Producția imobilizată (ct. 721+722)		07	-	-
4. Alte venituri din exploatare		08	-	-
VENITURI DIN EXPLOATARE – TOTAL (rd. 01+05-06+07+08)		09	30.041	61.219
5. a) Cheltuieli cu materiile prime și materiale consumabile (ct. 601+602+ 603 -7412)		10	-	-

Alte cheltuieli materiale (ct. 604)	11	300	600
b) Cheltuieli cu energia şi apa (ct. 605)	12	100	200
c) Cheltuieli privind mărfurile (ct. 607)	13	15.666	31.122
6. Cheltuieli cu personalul (rd. 15+16)	14	19.700	31.050
a) Cheltuieli cu salariile (ct. 641)	15	11.500	23.000
b) Asigurări şi protecţia socială (ct. 6451; ct. 6452;ct. 6453)	16	8.200	8.050
7. Amortizări şi provizioane pentru deprecieri imobilizări (rd. 18 – rd. 19)	17	225	450
a.1) Cheltuieli (ct. 6811+6813)	18	225	450
a.2) Venituri (ct. 7813+7815)	19	-	-
b) Ajustarea valorii activelor circulante (rd. 21-22)	20	-	-
b.1) Cheltuieli (ct. 654+6814)	21	-	-
b.2) Venituri (ct. 754+7814)	22	-	-
8. Alte cheltuieli de exploatare (rd. 24 la 26)	23	4.650	8.450
8.1) Cheltuieli privind prestaţiile externe (ct. 611+612+613+614+621+622+623+624+625+626+627+628-7416)	24	3.825	7.062
8.2) Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate (ct. 635)	25	575	288
8.3) Cheltuieli cu despăgubiri, donaţii şi activele cedate (ct. 658)	26	250	500
Ajustări privind provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli (rd. 28-29)	27	-	-
Cheltuieli (ct. 6812)	28	-	-
Venituri (ct. 7812)	29	-	-
CHELTUIELI DE EXPLOATARE – TOTAL (rd. 10 la 14+17+20+23+27)	30	37.271	72.872
REZULTATUL DIN EXPLOATARE			
- Profit (rd. 09-30)	31	-	-
- Pierdere (rd. 30-09)	32	7.230	11.653
9.Venituri din interese de participare (ct. 7613+7614+7615+7616)	33	10.250	1.000
- din care, în cadrul grupului	34	-	-
10.Venituri din alte investiţii financiare şi creanţe ce fac parte din activele imobilizate (ct. 611+7612)	35	-	10.000
- din care, în cadrul grupului	36	-	-
11. Venituri din dobânzi (ct. 766)	37	-	9.500
- din care, în cadrul grupului	38	-	-
Alte venituri financiare (ct. 7617+762+763+764+765+767+768+769)	39	-	-

VENITURI FINANCIARE – TOTAL (rd. 33+35+37+39)	40	10.250	20.500
12. Ajustarea valorii imobilizărilor financiare şi a investiţiilor financiare deţinute ca active circulante (rd. 42-43)	41	-	-
Cheltuieli (ct. 686)	42	-	-
Venituri (ct. 786)	43	-	-
13. Cheltuieli privind dobânzile (ct. 666-7418)	44	-	-
- din care, în cadrul grupului	45	-	-
Alte cheltuieli financiare (ct. 663+664+665+667+668+688)	46	-	-
Cheltuieli financiare - TOTAL	47	-	-
REZULTATUL FINANCIAR:			
- *Profit* (rd. 40-47)	48	10.250	20.500
- *Pierdere* (rd. 47+40)	49	-	-
14. **REZULTATUL CURENT:**			
- *Profit* (rd. 31-48)	50	3.020	8.847
- *Pierdere* (rd. 32+49)	51	-	-
15. Venituri extraordinare (ct. 771)	52	-	-
16. Cheltuieli extraordinare (ct. 671)	53	-	-
17. **REZULTATUL EXTRAORDINAR:**			
- *Profit* (rd. 52-53)	54	-	-
- *Pierdere* (rd. 53+52)	55	-	-
VENITURI TOTALE (rd. 09+40+52)	56	40.291	81.719
CHELTUIELI TOTALE (rd. 30+47+53)	57	37.271	72.872
18. REZULTATUL BRUT:			
- *Profit* (rd. 56-57)	58	3.020	8.847
- *Pierdere* (rd. 57+56)	59	-	-
19. **IMPOZITUL PE PROFIT** (ct. 691-791)	60	1.275	2.527
Alte cheltuieli cu impozite care nu apar în elementele de mai sus (ct. 698)	61	-	-
20. **REZULTATUL NET AL EXERCIŢIULUI FINANCIAR:**			
- *Profit*	62	1.745	6.319
- *Pierdere*	63	-	-

NOTE EXPLICATIVE

I. Situaţia activelor imobilizate (mii lei):

	Sold iniţial	Intrări	Ieşiri	Sold final
Mijloc de transport (ct. 2133)	10.000	–	–	10.000

Amortizare aferentă provizioane (ct. 2813)	2.500	450 (cheltuieli)	– (reluări)	2950

II. Situația stocurilor și producției în curs (mii lei):

	Exercițiu precedent	Exercițiu încheiat
Mărfuri (ct. 371 – ct. 378 – ct. 4428)	2.334	3.878

III. Situația creanțelor și datoriilor (mii lei):

Creanțe	Sumă brută	Termen lichiditate: Sub 1 an	Peste 1 an
- clienți (ct. 411.1)	–	–	–

Datorii		Termen exigibilitate: Sub 1 an	1 – 5 ani	Peste 5 ani
- furnizori (ct. 401)	23.800	23.800	–	–
- alte datorii (ct 421; 4311; 4313; 4371; 447; 4312; 4372; 4314; 4423; 441.1; 444; 427; 457)	10.206	10.206		
TOTAL	34.006	34.006		

IV. Repartizarea profitului (mii lei):

	Exercițiu precedent	Exercițiu curent (încheiat)
1. Rezultat repartizat	1.745	6.320
din care:		
- rezerve legale (ct. 1061)	100	320
- alte rezerve (ct. 1068)	1.645	3.000
- dividende de plată	-	3.000

V. Informații generale:

- Evaluarea stocurilor – la cost de achiziție;
- Amortizarea imobilizărilor – prin metoda lineară;
- Cifra de afaceri – preponderent din vânzări de mărfuri;
- Număr mediu de salariați – 10;
- Creștere capital social – prin alocarea profitului nerepartizat din anul precedent.

Observație: Am utilizat formularul pentru bilanț în sistem simplificat.

6.3 Probleme propuse

O societate comercială înregistrează la data de 01 ianuarie a.c. următoarele solduri inițiale:

S_{iC} 1012 = 10.000.000
S_{iC} 1061 = 400.000
S_{iC} 117.1 = 1.400.000
S_{iD} 2131 = 10.000.000
S_{iC} 2813 = 2.000.000
S_{iD} 301 = 3.000.000
S_{iD} 341 = 2.800.000
S_{iD} 345 = 5.000.000
S_{iC} 401 = 16.500.000
S_{iD} 411.1 = 3.500.000
S_{iD} 5121 = 4.000.000
S_{iD} 5311 = 2.000.000

În cursul lunii se înregistrează următoarele operații:

1. Se cumpără cu factură de la furnizor materii prime la cost de achiziție de 4.000.000 lei, TVA deductibilă 19%.

2. Se consumă în producție materii prime la cost de achiziție de 3.000.000 lei.

3. Se realizează în producție proprie produse finite la cost de producție de 10.000.000 lei.

4. Se vând produse finite cu factură către clienți la preț de vânzare 15.000.000 lei, TVA colectată 19% și semifabricate din stoc la preț vânzare 5.000.000 lei, TVA colectată 19%..

5. Se descarcă gestiunea de produse finite la cost de producție de 8.000.000 lei și de semifabricate la cost de producție 2.000.000 lei.

6. Se încasează creanța prin cont.

7. Se achită din cont datoria față de furnizorul de materii prime.

8. Se înregistrează amortizarea lineară a utilajului la valoarea de 200.000 lei.

9. Se încasează de la clienți creanțele restante (integral), împreună cu penalități de 500.000 lei.

10. Se constată lipsuri neimputabile în gestiunea de materii prime, la cost de achiziție 1.000.000 lei, înregistrând TVA colectată aferentă de 19%.

11. Se ridică din cont avansul chenzinal de 3.000.000 lei, care se achită din casierie angajaților.

12. Se înregistrează un fond de salarii brut de 7.000.000 lei (6.000.000 lei + 1.000.000) împreună cu cotele aferente: CAS 24,5%; Fond sănătate unitate 7%; Fond șomaj unitate 3,5%; Fond risc 0,5%; Comision CM 0,75%.

13. Se înregistrează reținerile individuale: asigurări sociale 9,5%; șomaj angajat 1%; Fond sănătate angajat 6,5%; impozit pe venit din salarii 1.500.000 lei; avans 3.000.000lei; rate locuințe 140.000 lei.

14. Se înregistrează factura de energie și apă în valoare de 200.000 lei, TVA deductibilă 19%.

15. Se achită datoria prin casierie.

16. Se facturează terților chirii în valoare de 3.000.000 lei, TVA colectată 19%.

17. Se încasează creanța prin contul bancar.

18. Se plătesc din casierie amenzi de 1.000.000 lei.

19. Se plătesc din cont datoriile restante față de furnizori (integral).

20. Se înregistrează regularizarea TVA, determinând TVA de plată/de recuperat.

21. Se înregistrează decontarea veniturilor și cheltuielilor; se determină profitul brut și profitul impozabil; se înregistrează impozitul pe profit; se determină profitul net.

22. Să se întocmească balanța de verificare cu 4 serii de egalități – la 31 ianuarie a.c. – comentând corelațiile dintre soldurile finale și în baza acesteia, să se redacteze bilanțul contabil, contul de profit și pierderi și anexele la bilanț.

23. Continuați problema, pentru lunile februarie și martie, achitând datoriile aferente lunii ianuarie, restul de plată cuvenit angajaților, TVA de plată, impozit pe profit.

Construiți la nivelul lunilor respective noi operațiuni generatoare de venituri și cheltuieli. Întocmiți balanțele de verificare la 28 februarie și 31 martie, precum și bilanțul contabil trimestrial.

CAPITOLUL VII

APLICAȚII PRIVIND FUZIUNEA ȘI LICHIDAREA SOCIETĂȚILOR COMERCIALE

I. Fuziunea societăților comerciale = operația prin care două sau mai multe societăți hotărăsc unirea patrimoniului, în scopul desfășurării în comun a activității.

Ea se poate manifesta sub două forme:

A – Fuziunea prin absorbție – când o societate absoarbe o altă societate – societatea absorbantă dobândind drepturile și obligațiile societății absorbite.

B – Fuziunea prin contopire – când două sau mai multe societăți alcătuiesc o societate nouă, transmițând acesteia drepturile și obligațiile proprii.

Operațiunea de fuziune necesită obligatoriu inventarierea patrimoniului la societățile care fuzionează și întocmirea bilanțului contabil de fuziune, în baza căruia se determină activul net contabil al fiecărei societăți.

În urma fuziunii, societatea rezultată întocmește un nou bilanț contabil ce reflectă patrimoniul rezultat prin fuziune.

II. Dizolvarea și lichidarea societăților comerciale = cele două etape (operațiuni) prin care societățile își încetează existența, din motive obișnuite sau forțate (faliment).

Astfel, putem avea următoarele situații:

A – Dizolvarea societății comerciale prin hotărârea AGA:
- cu acoperirea datoriilor și obținerea unui câștig din lichidare;
- cu acoperirea datoriilor fără obținerea unui câștig din lichidare.

B – Falimentul societății comerciale (lichidare judiciară):
- când disponibilitățile bănești obținute asigură achitarea datoriilor;
- când disponibilitățile bănești obținute nu asigură achitarea datoriilor.

Operațiunile de dizolvare și lichidare se realizează de către un lichidator, iar în cazul falimentului și de către judecătorul sindic.

Ele necesită obligatoriu efectuarea inventarierii patrimoniului, valorificarea elementelor patrimoniale, achitarea datoriilor către terți.

Se întocmește bilanțul contabil înainte de efectuarea partajului și partajul propriu-zis. În cazul când disponibilitățile nu asigură plata integrală a datoriilor, acționarii / asociații depun în contul societății sumele necesare.

III. Retragerea acționarilor / asociaților din societate (benevol sau prin excludere din diverse motive) – se pornește de la bilanțul contabil, în baza căruia se stabilește activul net contabil și se achită acționarului / asociatului partea ce i se cuvine din activul net.

Operațiunile prezentate se înregistrează cu ajutorul conturilor din clasele 1 ÷ 7, enumerate în capitolele anterioare.

În plus, în cazul fuziunii se utilizează și 2 conturi din clasa nr. 8 din Planul general de conturi – în partidă dublă:

89 Bilanț
891 Bilanț de deschidere
892 Bilanț de închidere

7.1 Monografie rezolvată și comentată

1 Două societăți comerciale A și B fuzionează prin absorbție, societatea B fiind absorbită de societatea A.

Ambele societăți întocmesc bilanț în vederea fuziunii, care se prezintă astfel:

BILANȚ DE FUZIUNE AL SOCIETĂȚII A (absorbante)

ACTIV		PASIV	
1. Terenuri cu amenajări (ct. 2112 – 2811) (12.000.000 – 15.000.000)	10.500.000	1. Capital subscris vărsat (ct. 1012) (1.000 acț. × 15.000 lei/acț)	15.000.000
2. Materii prime (ct. 301 – 391) (2.000.000 – 500.000)	1.500.000	2. Rezerve statutare (ct. 1063)	500.000
3. Clienți (ct. 4111)	3.000.000	3. Furnizori (ct. 401)	500.000
4. Conturi la bănci în lei (ct. 5121)	1.000.000		
TOTAL ACTIV	16.000.000	TOTAL PASIV	16.000.000

BILANȚ DE FUZIUNE AL SOCIETĂȚII B (absorbite)

ACTIV		PASIV	
1. Mijloace de transport (ct. 2133 – 2813) (8.000.000 – 2.500.000)	5.500.000	1. Capital subscris vărsat (ct. 1012) (500 acț. × 10.000 lei/acț)	5.000.000
2. Carburanți (ct. 3022 – 392) (1.000.000 – 200.000)	800.000	2. Alte rezerve (ct. 1068)	1.000.000
3. Clienți incerți (ct. 4118 – 491) (2.000.000- 300.000)	1.700.000	3. Furnizori de imobilizări (ct. 404)	2.500.000
4. Conturi la bănci în lei (ct. 5121)	500.000		
TOTAL ACTIV	8.500.000	TOTAL PASIV	8.500.000

Cu ocazia inventarierii, evaluarea amenajării de teren la A s-a făcut la 11.500.000 lei, față de valoarea rămasă din bilanț de 10.500.000 lei, iar evaluarea mijloacelor de transport la B s-a făcut la 5.800.000 lei, față de valoarea rămasă din bilanț de 5.500.000 lei.

Rezolvare

➢ Se înregistrează rezervele din reevaluare la cele 2 societăți:

$2112_A = 1058$ 1.000.000

$2124_B = 1058$ 300.000

Se determină activul net al celor 2 societăți, conform relației:

Activ net contabil = Total activ inventariat – Datorii

Elemente de activ (+)	A	B
1. Amenajări de teren (reevaluate)	11.500.000	–
2. Mijloace de transport (reevaluate)	–	5.800.000
3. Materii prime	1.500.000	–
4. Carburanți	–	800.000
5. Clienți	3.000.000	–
6. Clienți incerți		1.700.000
7. Conturi la bănci în lei	1.000.000	500.000
TOTAL ACTIV	17.000.000	8. 800.000

Datorii (–)	A	B
1. Furnizori	500.000	–
2. Furnizori de imobilizări	–	2.500.000
TOTAL DATORII	500.000	2.500.000
ACTIV NET CONTABIL	16.500.000	6.300.000
CAPITALURI PROPRII	A	B
1. Capital subscris vărsat	15.000.000	5.000.000
2. Rezerve din reevaluare	1.000.000	300.000
3. Rezerve statutare	500.000	–
4. Alte rezerve	–	1.000.000
TOTAL CAPITALURI PROPRII	16.500.000	6.300.000

Deci: Activ net contabil = Total capitaluri proprii

➢ Se determină valoarea matematică contabilă a acțiunilor la cele 2 societăți, conform relației: $VMC = \frac{\text{Capitaluri proprii (Activ net)}}{\text{Nr. actiuni}}$

$$VMC_A = \frac{16.500.000 \text{ lei}}{1.000 \text{ acț.}} = 16.500 \text{ lei/acț.}$$

$$VMC_B = \frac{6.300.000 \text{ lei}}{500 \text{ acț.}} = 12.600 \text{ lei/acț.}$$

➢ Se determină raportul de schimb al acțiunilor (câte acțiuni ale societății B se schimbă pentru o acțiune a societății A):

$$\text{Raport de schimb} = \frac{VMC_B}{VMC_A} = \frac{12.600}{16.500} = \frac{5}{7} \Rightarrow$$ se schimbă 7 acțiuni ale lui B pe 5 acțiuni ale lui A (sau 0,763).

➢ Se determină numărul de acțiuni noi pe care trebuie să le emită A pentru a absorbi capitalul propriu (activul net) al lui B:

$$\text{Nr. acțiuni noi} = \frac{\text{Activ net B}}{VMC_A} = \frac{6.300.000}{16.500} = 382 \text{ actiuni}$$

sau $500 \text{ actiuni B} \times 0,763 = 382 \text{ act.}$

➢ Se determină creșterea capitalului social la A prin emiterea noilor acțiuni:

382 acț. × 15.000 lei/acț. = 5.730.000 lei
↳ valoare nominală la A

➢ Prima de fuziune rezultată = Activ net B – Creștere capital social = = 6.300.000 – 5.730.000 = 570.000 lei (570.000 lei/382 acțiuni noi = 1.492 lei/acț) diferența dintre VMC_A și $V_{\text{nominală A}}$ (16.500 lei – 15.000 lei) ↵

Deci în urma fuziunii, acționarii societății absorbite B vor primi gratuit 382 acțiuni cu o valoare nominală de 15.000 lei/buc

Înregistrările contabile vor fi:

a) La societatea absorbantă A:

Se înregistrează emisiunea celor 382 noi acțiuni:

456	= %	6.300.000	(382 acț. × 16.500 lei/acț)
	1012	5.730.000	(382 acț.× 15.000 lei/acț)
	1042	570.000	→ primă de fuziune

Se înregistrează preluarea posturilor de activ și de pasiv de la B:

%	= 891	11.800.000	
2133		8.300.000	(8.000.000 + 300.000)
3022		1.000.000	↓
4118		2.000.000	diferență reevaluare
5121		500.000	

891 = %		11.800.000
	2813	2.500.000
	392	200.000
	491	300.000
	404	2.500.000
	456	6.300.000

b) La societatea absorbită B:

Se înregistrează decontarea activului net (capitalurilor proprii):

%	= 456	6.300.000
1012		5.000.000
1068		1.000.000
1058		300.000

Se înregistrează transmiterea posturilor de activ și de pasiv către A:

892 = %		11.800.000
	2133	8.300.000
	3022	1.000.000
	4118	2.000.000
	5121	500.000

%	= 892	11.800.000
2813		2.500.000
392		200.000
491		300.000
404		2.500.000
456		6.300.000

c) Societatea absorbantă A întocmește un nou bilanț contabil în urma fuziunii:

ACTIV		PASIV	
1. Terenuri cu amenajări (ct. 2112 – 2811) (13.000.000 – 1.500.000)	11.500.000	1. Capital subscris vărsat (ct. 1012) (1.382 acț. × 15.000 lei/acț)	20.730.000
2. Mijloace de transport (ct. 2133 – 2813) (8.300.000 – 2.500.000)	5.800.000	2. Prime de fuziune (ct. 1042)	570.000
3. Materii prime (ct. 301 – 391) (2.000.000 – 500.000)	1.500.000	3. Rezerve din reevaluare (ct. 105.8)	1.000.000
4. Carburanți (ct. 3022 – 392) (1.000.000 – 200.000)	800.000	4. Rezerve statutare (ct. 1063)	500.000
5. Clienți (ct. 4111)	3.000.000	5. Furnizori (ct. 401)	500.000
6. Clienți incerți (ct. 4118 – 491) (2.000.000- 300.000)	1.700.000	6. Furnizori de imobilizări (ct. 404)	2.500.000
7. Conturi la bănci în lei (ct. 5121)	1.500.000		500.000
TOTAL ACTIV	25.800.000	TOTAL PASIV	25.800.000

2 Două societăți comerciale A și B fuzionează prin contopire, formând o nouă societate.

Ambele societăți întocmesc bilanț în vederea fuziunii, care se prezintă astfel:

BILANȚ DE FUZIUNE AL SOCIETĂȚII A

ACTIV		PASIV	
1. Utilaje de lucru (ct. 2131 – 2813) (20.000.000 – 5.500.000)	14.500.000	1. Capital subscris vărsat (ct. 1012) (800 acț. × 20.000 lei/acț)	16.000.000
2. Produse finite (ct. 345 – 3945) (5.000.000 – 1.000.000)	4.000.000	2. Prime de aport (ct. 1043)	3.000.000
3. Furnizori – debitori (ct. 409)	1.500.000	3. Alte rezerve (ct. 1068)	500.000
4. Conturi la bănci în lei (ct. 5121)	2.000.000	4. Credite bancare pe termen lung (ct. 1621)	2.500.000
TOTAL ACTIV	22.000.000	TOTAL PASIV	22.000.000

BILANȚ DE FUZIUNE AL SOCIETĂȚII B

ACTIV		PASIV	
1. Clădiri (ct. 212 – 2812) (30.000.000 – 10.500.000)	19.500.000	1. Capital subscris vărsat (ct. 1012) (1.200 acț. × 20.000 lei/acț)	24.000.000
2. Mărfuri (ct. 371 – 397) (6.000.000 – 200.000)	5.800.000	2. Rezerve statutare (ct. 1063)	5.000.000
3. Clienți (ct. 4111)	8.000.000	3. Alte rezerve (ct. 1068)	3.000.000
4. Conturi la bănci în lei (ct. 5121)	700.000	4. Clienți creditori (ct. 419)	2.000.000
TOTAL ACTIV	34.000.000	TOTAL PASIV	34.000.000

Reevaluarea mijloacelor fixe cu ocazia inventarierii s-a făcut astfel:

- pentru A la 15.200.000 lei față de valoarea rămasă din bilanț de 14.500.000 lei;
- pentru B la 20.000.000 lei, față de valoarea rămasă din bilanț de 19.500.000 lei.

Rezolvare

Se înregistrează rezervele din reevaluare la cele două societăți:

212_A = 1058 700.000

212_B = 1058 500.000

Se determină Activul net al celor două societăți:

ACTIV NET = Total activ (inventariat) – Datorii

ELEMENTE DE ACTIV (+)	A	B
1. Utilaje de lucru	15.200.000	–
2. Clădiri	–	20.000.000
3. Produse finite	4.000.000	–
4. Mărfuri	–	5.800.000
5. Furnizori – debitori	1.500.000	–

ELEMENTE DE ACTIV (+)	A	B
6. Clienți		8.000.000
7. Conturi la bănci în lei	2.000.000	700.000
TOTAL ACTIV	22.700.000	34.500.000
DATORII (–)	A	B
1. Credite bancare pe termen lung	2.500.000	–
2. Clienți creditori	–	2.000.000
ACTIV NET	20.200.000	32.500.000
CAPITALURI PROPRII	A	B
1. Capital subscris vărsat	16.000.000	24.000.000
2. Prime de aport	3.000.000	–
3. Alte rezerve	500.000	3.000.000
4. Rezerve statutare	–	5.000.000
5. Rezerve din reevaluare	700.000	500.000
TOTAL CAPITALURI PROPRII	20.200.000	32.500.000

➢ Se determină numărul de acțiuni noi ce trebuie emise de noua societate:

$$\text{A: } \frac{\text{Activ net A}}{\text{val. nominala A}} = \frac{20.200.000 \text{ lei}}{20.000 \text{ lei/act}} = 1010 \text{ acțiuni}$$

$$\text{B: } \frac{\text{Activ net B}}{\text{val. nominala B}} = \frac{32.500.000 \text{ lei}}{20.000 \text{ lei/act}} = 1625 \text{ acțiuni}$$

Deci, în total se emit: 1010 + 1625 = 2635 acțiuni, iar capitalul noii societăți va fi: 2635 acț. × 20.000 lei/acț. = 52.700.000 lei

a) Înregistrările contabile la A:

Se înregistrează transmiterea activului net noii societăți:

%	= 456	20.200.000
1012		16.000.000
1043		3.000.000
1068		500.000
1058		700.000

Se înregistrează transmiterea posturilor de activ şi de pasiv către noua societate:

892	= %	29.200.000	
	2131	20.700.000	(20 mil. + 700.000)
	345	5.000.000	↓
	409	1.500.000	Diferență reevaluare
	5121	2.000.000	

%	= 892	29.200.000
2813		5.500.000
3945		1.000.000
1621		2.500.000
456		20.200.000

b) Înregistrările contabile la B:

Se înregistrează transmiterea activului net noii societăți (decontarea activului net):

%	= 456	32.500.000
1012		24.000.000
1063		5.000.000
1068		3.000.000
1058		500.000

Se înregistrează transmiterea posturilor de activ şi de pasiv noii societăți:

892	= %	45.200.000	
	212	30.500.000	(30 mil. + 500.000)
	371	6.000.000	↓
	4111	8.000.000	Diferență reevaluare
	5121	700.000	
%	= 892	45.200.000	
2812		10.500.000	
397		200.000	
419		2.000.000	
456		32.500.000	

c) Înregistrările contabile la noua societate:

Se înregistrează capitalul social aportat (suma activelor nete):

456	= %	52.700.000	(2.635 acț × 20.000 lei/acț.)
	1012/A	20.200.000	
	1012/B	32.500.000	

Se înregistrează primirea posturilor de activ de la A şi respectiv B:

(29.200.000 + 45.200.000)
A B

% = 456	74.400.000	
2131	20.700.000	
345	5.000.000	
409	1.500.000	
212	30.500.000	
371	6.000.000	
4111	8.000.000	
5121	2.700.000	

Se înregistrează primirea posturilor de pasiv de la A şi respectiv B:

(9.000.000 + 12.700.000)
A B

456 = %	21.700.000	
2813	5.500.000	
3945	1.000.000	
1621	2.500.000	
2811	10.500.000	
397	200.000	
419	2.000.000	

➢ Noua societate întocmeşte bilanţ contabil în urma fuziunii:

ACTIV		PASIV	
1. Utilaje de lucru (ct. 2131 – 2813) (20.700.000 – 5.500.000)	15.200.000	1. Capital subscris vărsat (ct. 1012) (2.635 acţ.×20.000 lei/acţ)	52.700.000
2. Clădiri (ct. 212 – 2812) (30.500.000 – 10.500.000)	20.000.000	2. Credite bancare pe termen lung (ct. 1621)	2.500.000
3. Produse finite (ct.345-3945) (5.000.000- 1.000.000)	4.000.000	3. Clienţi creditori (ct. 419)	2.000.000
4. Mărfuri (ct. 371- 397) (6.000.000 – 200.000)	5.800.000		
5. Furnizori debitori (ct. 409)	1.500.000		
6. Clienţi (ct. 4111)	8.000.000		
7. Conturi la bănci în lei (ct. 5121)	2.700.000		
TOTAL ACTIV	57.200.000	TOTAL PASIV	57.200.000

3 O societate comercială pe acţiuni intră în lichidare ca urmare a hotărârii AGA.

Bilanţul de începere a lichidării se prezintă astfel:

ACTIV		PASIV	
1. Calculatoare (ct. 214 – 2814) (10.000.000 – 2.000.000)	8.000.000	1. Capital subscris vărsat (500 acţ.× 16.000 lei/acţ)	8.000.000
2. Mărfuri (ct. 371 – 378) (5.000.000 – 1.000.000)	4.000.000	2. Rezerve legale (ct. 1061)	1.500.000
3. Clienţi (ct. 4111)	3.000.000	3. Furnizori(ct. 401)	6.000.000
4. Conturi la bănci în lei (ct. 5121)	500.000		
TOTAL ACTIV	15.500.000	TOTAL PASIV	15.500.000

Rezolvare

Lichidatorul efectuează următoarele operaţii:

Se vând calculatoarele cu factură către terţi la preţ de vânzare 10.000.000 lei, TVA colectată 19%, încasând creanţa prin contul bancar; se scot din evidenţă calculatoarele vândute:

461 = %	11.900.000	
7583	10.000.000	
4427	1.900.000	
5121 = 461	11.900.000	
% = 2126	10.000.000	(valoare de intrare)
2814	2.000.000	(amortizare)
6583	8.000.000	(valoare rămasă)

Se vând mărfurile cu factură la preţ de vânzare 5.000.000 lei, TVA colectată 19% încasând creanţa prin cont; se descarcă gestiunea:

4111 = %	5.950.000	
707	5.000.000	
4427	950.000	
5121 = 4111	5.950.000	
% = 371	5.000.000	
607	4.000.000	
378	1.000.000	(adaos comercial)

Se încasează prin cont de la clienţi creanţele de 3.000.000 lei, împreună cu penalităţi de întârziere de 50.000 lei:

5121 = %		3.050.000
	4111	3.000.000
	7581	50.000

Se achită din cont datoriile la furnizori de 6.000.000 lei:

401 = 5121 6.000.000

Se înregistrează regularizarea TVA:

4427 = 4423 2.850.000

Se virează din cont TVA de plată la bugetul statului:

4423 = 5121 2.850.000

Se înregistrează decontarea cheltuielilor şi veniturilor din lichidare:

121 = %		12.000.000
	6583	8.000.000
	607	4.000.000
% = 121		15.050.000
7583		10.000.000
707		5.000.000
7581		50.000

Profit brut contabil (impozabil) =15.050.000–12.000.000=3.050.000 lei

Impozit pe profit = 3.050.000 × 25% = 762.500 lei

6911 = 4411 762.500

121 = 6911 762.500

Se virează din cont la bugetul statului impozitul pe profit:

4411 = 5121 762.500

- Profit net din lichidare = 3.050.000 – 762.500 = 2.287.500 lei
- Disponibil în contul curent = 11.787.500 lei

➢ Se întocmeşte bilanţul contabil înainte de efectuarea partajului:

ACTIV		PASIV	
1.Conturi la bănci în lei (ct. 5121)	11.787.500	1. Capital subscris vărsat (ct. 1012)	8.000.000
		2. Rezerve legale (ct. 1061)	1.500.000
		3. Profit din lichidare (+) (ct. 121)	2.287.500
TOTAL ACTIV	11.787.500	TOTAL PASIV	11.787.500

➢ Se înregistrează operaţiunile de partaj către acţionari:

a) Decontarea capitalurilor proprii (activ net) şi impozitarea lor:

- capital social : 1012 = 456 8.000.000
- rezerve legale: 1061 = 456 1.500.000, la care se reţine impozitul pe profit şi se virează din cont la buget:

456 = 4411 375.000 (1.500.000 × 25%)

4411 = 5121 375.000

- profit din lichidare: 121 = 456 2.287.500

➢ Asupra rezervei legale, după aplicarea impozitului pe profit, şi asupra profitului net, se aplică impozit pe dividende şi se virează din cont la buget:

456 = 446 170.625 5% × (1.500.000 – 375.000 + 2.287.500)

446 = 5121 170.625

b) Plata din cont către acţionari a sumelor nete:

- capital social (neimpozitat) : 456 = 5121 8.000.000
- rezerve legale + profit net (impozitate): 456 = 5121 3.241.875

Deci acţionarii primesc suma de 11.241.875 lei, care înseamnă:

$$\frac{11.241.875 \text{ lei}}{500 \text{ act.}} = 22.484 \text{ lei/acţ.}$$ – sumă netă (faţă de 16.000 lei/acţ. – valoare nominală).

4 Considerăm că o societate – SRL – având 2 asociaţi A şi B intră în lichidare prin hotărârea AGA. Asociatul A deţine 70% din capitalul social, iar B 30%.

Bilanţul de începere a lichidării se prezintă astfel:

ACTIV		PASIV	
1.Mobilier (ct. 214 – 2814) (9.000.000 – 4.800.000)	4.200.000	1. Capital subscris vărsat (1.000 acţ.× 7.600 lei/acţ)	7.600.000
2. Mărfuri (ct. 371 – 397) (4.000.000 – 500.000)	3.500.000	2. Rezerve legale (ct. 1061)	2.000.000
3. Clienţi incerţi (ct. 4118- 491) (6.000.000 – 300.000)	5.700.000	3. Furnizori(ct. 401)	4.000.000
4. Conturi la bănci în lei (ct. 5121)	200.000		
TOTAL ACTIV	13.600.000	TOTAL PASIV	13.600.000

Lichidatorul efectuează următoarele operaţii:

a) vinde mobilierul cu factură terţilor la preţ de vânzare 4.000.000 lei, TVA colectată 19%, încasând creanţa prin cont; scoate mobilierul din evidenţă.

b) vinde marfa cu factură către clienți la preț de vânzare 4.100.000 lei, TVA colectată 19%, încasând creanța prin cont; descarcă gestiunea de mărfuri și anulează provizionul de depreciere a mărfurilor.

c) înregistrează creanța incertă ca pierdere, anulând provizionul de depreciere a creanțelor.

d) achită datoria la furnizori, plătind din cont penalități de 100.000 lei.

Rezolvare

a)

461 = %		4.760.000
	7583	4.000.000
	4427	760.000
5121 = 461		4.760.000
% = 214		9.000.000
2814		4.800.000
6583		4.200.000

b)

4111 = %		4.879.000
	707	4.100.000
	4427	779.000
5121 = 4111		4.879.000
607 = 371		4.000.000

c)

654 = %		5.042.020	
	4118	6.000.000	
	4427	957.960	(6.000.000 × 15,966%)
491 = 7814		300.000	

d)

% = 5121		4.100.000
401		4.000.000
6581		100.000

Se înregistrează regularizarea TVA, virând TVA de plată din cont la bugetul statului:

4427 = 4423	581.040
4423 = 5121	581.040

Se înregistrează decontarea cheltuielilor și veniturilor din lichidare:

121 = %		13.342.040
	6583	4.200.000
	607	4.000.000
	654	5.042.040
	6581	100.000

% = 121		8.900.000
7583		4.000.000
707		4.100.000
7814		800.000

- Pierdere din lichidare = 13.342.040 – 8.900.000 = 4.442.040 lei
- Disponibil în contul curent = 5.739.000 lei
- Se întocmește bilanțul contabil înainte de efectuarea partajului

ACTIV		PASIV	
1.Conturi la bănci în lei (ct. 5121)	5.157.960	1. Capital subscris vărsat (ct. 1012)	7.600.000
		2. Rezerve legale (ct. 1061)	2.000.000
		3. Pierdere din lichidare (-)	4.442.040
TOTAL ACTIV	5.157.960	TOTAL PASIV	5.157.960

Se înregistrează operațiunile de partaj către cei doi asociați:

a) Se decontează capitalurile proprii (activul net) și se impozitează:

- capital social : 1012 = 456 7.600.000
- rezerve legale: 1061 = 456 2.000.000, care se impozitează cu impozitul pe profit ce se virează la buget:

456 = 4411	500.000	(2.000.000 × 25%)
4411 = 5121	500.000	

- pierdere din lichidare: 456 = 121 4.442.040

Se reține impozitul pe dividende aferent rezervei legale după scăderea impozitului pe profit; se virează din cont la buget:

456 = 446	75.000	5% × (2.000.000 – 500.000)
446 = 5121	75.000	

b) Se achită asociaților sumele nete cuvenite (disponibilul rămas în cont după plata impozitelor) proporțional cu procentele deținute în capitalul societății:

A ⇒ 4.582.960 × 70% = 3.208.072 lei

456/A = 5121 3.208.072

B⇒ 4.582.960 × 30% = 1.374.888 lei
456/B = 5121 1.374.888

Întrucât s-a obținut pierdere, nu se poate restitui asociaților capitalul integral.

5 O societate comercială pe acțiuni aflată în stare de faliment, prezintă următorul bilanț de începere a lichidării:

ACTIV		PASIV	
1. Aparate de măsură (ct. 2132 – 2813) (9.000.000 – 5.000.000)	4.000.000	1. Capital subscris vărsat (ct. 1012) (700 acț. × 10.000 lei/acț)	7.000.000
2.Semifabricate (ct. 341)	6.000.000	2.Alte rezerve (din profitul net) (ct. 1068)	500.000
3. Titluri imobilizate (ct. 262)	1.000.000	3. Furnizori de imobilizări (ct. 404)	4.800.000
4. Clienți (ct. 4111)	3.000.000	4. Furnizori (ct. 401)	2.000.000
5. Conturi la bănci în lei (ct. 5121)	300.000		
TOTAL ACTIV	14.300.000	TOTAL PASIV	14.300.000

Rezolvare

Judecătorul sindic împreună cu lichidatorul efectuează următoarele operații:

a) Se vând aparatele de măsură cu factură terților, la preț de vânzare 4.500.000 lei, TVA colectată 19%; se încasează creanța prin cont și se scot din evidență aparatele.

461	= %	5.355.000
	7583	4.500.000
	4427	855.000
5121 = 461		5.355.000
%	= 2132	9.000.000
2813		5.000.000
6583		4.000.000

b) Se vând semifabricatele cu factură către clienți la preț de vânzare de 7.000.000 lei, TVA colectată 19%; se încasează creanța prin cont și se descarcă gestiunea de semifabricate:

411.1	= %	8.330.000
	702	7.000.000
	4427	1.330.000
5121 = 411.1		8.330.000
711 = 341		6.000.000

c) Se vând titlurile imobilizate la preț de vânzare 1.500.000 lei încasând contravaloarea lor prin cont și se scot din evidență:

5121 = 7641	1.500.000
6641 = 262	1.000.000

d) Se încasează creanțele de la clienți, acordând acestora un scont de 200.000 lei:

%	= 4111	3.000.000
5121		2.800.000
667		2.000.000

e) Se achită din cont integral datoriile față de furnizorii de imobilizări și furnizori:

%	= 5121	6.800.000
404		4.800.000
401		2.000.000

f) Se înregistrează regularizarea TVA, virând TVA de plată din cont:

4427 = 4423	2.185.000
4423 = 5121	2.185.000

g) Se înregistrează decontarea cheltuielilor și veniturilor provenite din lichidarea forțată:

121	= %	5.200.000
	6583	4.000.000
	667	200.000
	6641	1.000.000
%	= 121	7.000.000
7583		4.500.000
702		7.000.000
711		6.000.000
7641		1.500.000

Profit din faliment = 7.000.000 – 5.200.000 = 1.800.000 lei
Impozit pe profit = 1.800.000 × 25% = 450.000 lei

6911 = 4411 450.000
121 = 6911 450.000

Se virează din cont impozitul pe profit:

4411 = 5121 450.000

- Profitul net = 1.350.000 lei
- Disponibilul în cont după achitarea integrală a datoriilor = 8.850.000 lei

Se întocmeşte bilanţ contabil înainte de efectuarea partajului:

ACTIV		PASIV	
1.Disponibilul în cont (ct. 5121)	8.850.000	1. Capital subscris vărsat (ct. 1012)	7.000.000
		2. Alte rezerve (din profitul net) (ct. 1068)	500.000
		3. Profit din faliment (+) (ct. 121)	1.350.000
TOTAL ACTIV	8.850.000	TOTAL PASIV	8.850.000

Se înregistrează operaţiunile de partaj între acţionari:

a) Se decontează capitalurile proprii (activ net) şi se impozitează:

1012 = 456 7.000.000
1068 = 456 500.000
121 = 456 1.350.000

Asupra altor rezerve şi profitului net se aplică impozit pe dividende şi se virează din cont la buget:

456 = 446 92.500 (1.350.000 + 500.000) × 5%
446 = 5121 92.500

b) Se achită acţionarilor sumele nete (capital social integral + rezerve + profit):

456 = 5121 8.757.500 (7.000.000 + 1.757.500)

6 O societate comercială SRL aflată în stare de faliment, are 2 asociaţi A şi B care deţin fiecare câte 50% din capitalul social. Bilanţul de începere a lichidării este următorul:

ACTIV		PASIV	
1.Mijloace de transport (ct. 2133 – 2813) (8.000.000 – 1.500.000)	6.500.000	1. Capital subscris vărsat (ct. 1012)	2.000.000
2. Mărfuri (ct. 371 – 397) (1.000.000 – 100.000)	900.000	2. Alte rezerve (din diferenţe de curs valutar) (ct. 1068)	100.000
3. Furnizori debitori (ct. 409)	5.700.000	3. Pierdere din exerciţiul curent (-) (ct. 121)	2.000.000
		4. Furnizori de imobilizări (ct. 404)	9.300.000
TOTAL ACTIV	9.400.000	TOTAL PASIV	9.400.000

Rezolvare

Judecătorul sindic şi lichidatorul efectuează următoarele operaţiuni:

a) Se vând mijloacele de transport cu factură către terţi, la preţ de vânzare de 5.000.000 lei, TVA colectată 19%; se încasează creanţa prin cont şi se scot din evidenţă:

461 = % 5.950.000
7583 5.000.000
4427 950.000
5121 = 461 5.950.000
% = 2133 8.000.000
2813 1.500.000
6583 6.500.000

b) Se vând mărfurile cu factură către clienţi, la preţ de vânzare de 700.000 lei, TVA colectată 19%; se încasează creanţa prin cont, se descarcă gestiunea şi se anulează provizionul de depreciere:

4111 = % 833.000
707 700.000
4427 133.000
5121 = 4111 833.000
607 = 371 1.000.000
397 = 7814 100.000

c) Se încasează de la furnizori debitori avansul anterior acordat:

5121 = 409 2.000.000

d) Se înregistrează regularizarea TVA, plătind TVA de plată din cont:

4427 = 4423 1.083.000
4423 = 5121 1.083.000

e) Se decontează cheltuielile şi veniturile din lichidare:

121	= %	7.500.000
	6583	6.500.000
	607	1.000.000
%	= 121	5.800.000
7583		5.000.000
707		700.000
7814		100.000

Pierdere din faliment = 7.500.000 – 5.800.000 = 1.700.000 lei

f) Se observă că disponibilul în cont de 7.700.000 lei, nu permite plata integrală a datoriei faţă de furnizorii de imobilizări.

Se întocmeşte bilanţul contabil înainte de efectuarea partajului:

ACTIV		PASIV	
1.Conturi la bănci în lei (ct. 5121)	7.700.000	1. Capital subscris vărsat (ct. 1012)	2.000.000
		2. Alte rezerve (ct. 1068)	100.000
		3. Pierdere curentă (-) (ct. 121)	2.000.000
		4. Pierdere din lichidare (-) (ct. 121)	1.700.000
		5. Furnizori de imobilizări (ct. 404)	9.300.000
TOTAL ACTIV	7.700.000	TOTAL PASIV	7.700.000

Se înregistrează operaţiunile de partaj:

a) Se decontează capitalurile proprii (activ net) şi se impozitează:

- capital social: 1012 = 456 2.000.000
- alte rezerve (din diferenţe de curs valutar): 1068 = 456 100.000, la care se aplică impozit pe profit şi se virează din cont:

456 = 4411 25.000 (100.000 × 25%)
4411 = 5121 25.000

- pierdere curentă şi pierdere din lichidare:

456 = 121 3.700.000

Asupra altor rezerve se aplică, după scăderea impozitului pe profit, şi impozit pe dividende; care se virează din cont:

456 = 446 3.750 5% × (100.000 – 25.000)
446 = 5121 3.750

b) Se recurge la executarea silită împotriva asociaţilor A şi B, pentru a depune în cont suma necesară plăţii datoriei către furnizorii de imobilizări (proporţional cu % deţinut în capitalul social)

Datorie de plată = 9.300.000 lei
Disponibil în cont = 7.671.250 lei
Diferenţă de încasat de la asociaţi = 1.628.750 lei

din care:

A: 50% × 1.628.750 = 814.375 lei
B: 50% × 1.628.750 = 814.375 lei

Se încasează sumele de la asociaţi şi se achită datoria faţă de furnizori:

5121 = 456/A 814.375
5121 = 456/B 814.375

şi respectiv:

404 = 5121 9.300.000

7 O societate comercială SRL având 2 asociaţi A şi B ce deţin A = 60% din capitalul social şi B= 40%, dispune de un capital social de 2.000.000 lei.

Asociatul B se retrage din societate, cedând lui A, conform contractului, aportul la capital depus în numerar.

Situaţia soldurilor debitoare şi creditoare din ultima balanţă de verificare este următoarea:

TOTAL activ = 35.250.500 lei
TOTAL datorii = 31.435.500 lei
ACTIV NET = 3.815.000 lei (Total activ – Datorii)

Capitalurile proprii au următoarea structură:

- Capital social (ct. 1012) = 2.000.000 lei
- Rezerve legale (ct. 1061) = 500.000 lei
- Profit an curent (ct.121) = 1.315.000 lei (nerepartizat încă)

TOTAL Capitaluri proprii = 3.815.000 lei

➢ Se calculează cota pentru fiecare element de capital, aferentă asociatului B (40%):

- capital social = Ø (deoarece a fost cesionat• lui A)
- rezerve legale = 500.000 × 40% = 200.000 lei
- profit an curent = 1.315.000 × 40% = 526.000 lei

TOTAL cuvenit lui B = 726.000 lei

Rezolvare

a) Se decontează partea de capital (activ net) cuvenită lui B mai puțin capitalul social):

%	= 456	726.000
1061		200.000
121		526.000

b) Se impozitează rezerva legală cu impozit pe profit, care se virează din cont:

456	= 441.1	50.000	(200.000 × 25%)
441.1	= 5121	50.000	

c) Se impozitează rezerva legală (după scăderea impozitului pe profit) și profitul curent (net), cu impozit pe dividende care se virează din cont:

456	= 446	33.800	(200.000 – 50.000 + 526.000) × 5%
446	= 5121	33.800	

d) Asociatul A depune la casierie partea de capital ce i-a fost cesionată de B (2.000.000 × 40% = 800.000 lei):

5311	= 456	800.000

e) Se achită această sumă asociatului B:

456	= 5311	800.000

f) Se achită asociatului B și sumele nete reprezentând rezerva legală și profitul curent:

456	= 5311	642.200

➢ Deci capitalul societății nu s-a modificat, iar A a rămas asociat unic.

8 O societate comercială – SRL – având 3 asociați A, B și C, dispune de capital social în valoare de 5.000.000 lei – în următoarele proporții:

A = 40%; B = 40%; C = 20%.

Asociatul C este exclus din societate, cesionând lui B, conform contractului, partea sa de capital.

În baza ultimei balanțe de verificare, avem:

TOTAL activ = 50.358.400 lei
TOTAL datorii = 6.380.500 lei
ACTIV NET = 43.977.900 lei

Structura capitalurilor proprii este următoarea:

- capital social (ct. 1012) = 5.000.000 lei
- rezerve legale (ct. 1061) = 1.000.000 lei
- profit nerepartizat (ct. 1171) = 15.000.000 lei
- profit curent (încă nerepartizat) (ct. 121) = 22.000.000 lei
- Alte rezerve = 977.900 lei

TOTAL capitaluri proprii = 43.977.900 lei

Se calculează cota pentru fiecare element de capital aferentă asociatului exclus (20%):

- capital social = Ø (cesioneaz• lui B)
- rezerve legale = 1.000.000 × 20% = 200.000 lei
- profit reportat = 15.000.000 × 20% = 3.000.000 lei
- profit curent (net) = 22.000.000 × 20% = 4.400.000 lei
- alte rezerve = 977.900 × 20% = 195.580 lei

TOTAL cuvenit lui C = 7.795.580 lei

Rezolvare

a) Decontarea activului net cuvenit lui C (mai puțin capitalul social):

%	= 456	7.795.580
1061		200.000
1171		3.000.000
121		4.400.000
1068		195.580

b) Impozitarea rezervei legale cu impozit pe profit și virarea acestuia din cont:

456	= 4411	50.000	(200.000 × 25%)
4411	= 5121	50.000	

c) Impozitarea rezervei legale rămase și a celorlalte elemente cu impozit pe dividende și virarea acestuia din cont:

5% × (200.000 – 50.000 + 3.000.000 + 4.400.000 + 195.580) = 387.279

456	= 446	387.279
446	= 5121	387.279

d) Depunerea la casierie de către B a părții de capital cesionată acestuia de C (5.000.000 x 20% = 1.000.000 lei)

5311 = 456 1.000.000

e) Plata acestei sume către C:

456 = 5311 1.000.000

f) Plata către C a sumelor nete reprezentând celelalte elemente de activ net (rezerve legale, profit reportat și curent, alte fonduri).

456 = 5311 7.358.301

➢ Deci capitalul societății nu s-a modificat, având următoarea nouă structură: asociatul A = 40% și asociatul B = 60%.

7.2 Probleme propuse

1. Două societăți comerciale pe acțiuni fuzionează prin absorbție (societatea A este absorbită de societatea B). Societățile prezintă următoarele date:

Bilanț de fuziune al societății absorbite (A)

ACTIV		PASIV	
1.Utilaje de lucru (ct. 2131 – 2813) (15.000.000 – 3.000.000)	12.000.000	1. Capital subscris vărsat (800 acț.× 16.000 lei/acț)	12.800.000
2. Materii prime (ct. 301)	3.000.000	2. Rezerve legale (ct. 1061)	4.200.000
3. Clienți (ct. 4111)	5.000.000	3. Furnizori(ct. 401)	5.000.000
4. Conturi la bănci în lei (ct. 5121)	2.000.000		
TOTAL ACTIV	22.000.000	TOTAL PASIV	22.000.000

Bilanț de fuziune al societății absorbante (B)

ACTIV		PASIV	
1.Aparate de măsură (ct. 2132 – 2813) (20.000.000 – 2.000.000)	18.000.000	1. Capital subscris vărsat (ct. 1012) (1.500 acț.× 18.000 lei/acț)	27.000.000
2. Produse finite (ct. 345 – 3945) (10.000.000 – 1.000.000)	9.000.000	2. Alte rezerve (ct. 1068)	2.000.000
3. Furnizori debitori (ct. 409)	5.000.000	3. Furnizori de imobilizări (ct. 404)	13.000.000
4. Conturi la bănci în lei (ct. 5121)	10.000.000		
TOTAL ACTIV	42.000.000	TOTAL PASIV	42.000.000

În urma reevaluării imobilizărilor se constată următoarele valori:

A: pentru utilaje 12.500.000 lei

B: pentru aparate de măsură 20.000.000 lei, înregistrând rezervele din reevaluare aferente.

Se determină activul net al celor 2 societăți (capitalurile proprii); valoare matematică contabilă a acțiunilor la A și B; raportul de schimb și numărul acțiunilor ce trebuie emise de B pentru a absorbi capitalurile proprii ale societății A.

Se efectuează înregistrările în contabilitatea celor 2 societăți ce au fuzionat (preluarea respectiv transmiterea capitalurilor proprii și a posturilor de activ și pasiv).

Se întocmește noul bilanț contabil în urma fuziunii, la societatea absorbantă B.

2. Două societăți comerciale pe acțiuni fuzionează prin contopire, prezentând următoarele date:

Bilanț de fuziune al societății A

ACTIV		PASIV	
1.Plantații (ct. 2134 – 2813) (20.000.000 – 3.000.000)	17.000.000	1. Capital subscris vărsat (ct. 1012) (1.000 acț.× 15.000 lei/acț)	15.000.000
2. Semințe (ct. 3025 - 392) (5.000.000 – 1.000.000)	4.000.000	2. Rezerve statuare (ct. 1063)	2.500.000

3. Clienți incerți (ct. 4118 - 491) (3.000.000 – 500.000)	2.500.000	3. Clienți creditori (ct. 419)	7.000.000
4. Conturi la bănci în lei (ct. 5121)	1.000.000		
TOTAL ACTIV	24.500.000	TOTAL PASIV	24.500.000

Bilanț de fuziune al societății B

ACTIV		PASIV	
1.Animale de muncă (ct. 2134 – 2813) (15.000.000 – 1.000.000)	14.000.000	1. Capital subscris vărsat (ct. 1012) (900 acț.× 15.000 lei/acț)	13.500.000
2. Furaje (ct. 3026 – 392) (3.000.000 – 500.000)	2.500.000	2. Alte rezerve (ct. 1068)	1.500.000
3. Clienți (ct. 4111)	6.000.000	3. Credite bancare pe termen lung (ct. 1621)	8.000.000
4. Conturi la bănci în lei (ct. 5121)	5.000.000		
TOTAL ACTIV	23.000.000	TOTAL PASIV	23.000.000

În urma reevaluării imobilizărilor se constată următoarele valori:

A – pentru plantații: 18.000.000 lei;

B – pentru animale de muncă: 14.500.000 lei; se înregistrează rezervele din reevaluare aferente.

Se determină activul net al celor 2 societăți (capitalurile proprii) și numărul de acțiuni noi ce trebuie emise de noua societate.

Se efectuează înregistrările în contabilitatea societăților A și B care au fuzionat (transmiterea capitalurilor proprii, a posturilor de activ și de pasiv către noua societate).

Se efectuează înregistrările în contabilitatea noii societăți (primirea capitalurilor proprii, a posturilor de activ și de pasiv de la societățile A și B).

Se întocmește bilanțul contabil în urma fuziunii, la noua societate.

3. O societate comercială pe acțiuni se lichidează prin hotărârea AGA. Ea prezintă următoarele date:

Bilanț de începere a lichidării

ACTIV		PASIV	
1.Mijloace de transport (ct. 2133 – 2813) (15.000.000 – 2.500.000)	12.500.000	1. Capital subscris vărsat (ct. 1012) (1.000 acț.× 20.000 lei/acț)	20.000.000
2. Mărfuri (ct. 371 - 397) (5.000.000 – 1.500.000)	3.500.000	2. Rezerve legale (ct. 1061)	4.000.000

3. Sume datorate de filiale (ct. 2671)	10.000.000	3. Furnizori de imobilizări (ct. 404)	5.000.000
4. Conturi la bănci în lei (ct. 5121)	3.000.000		
TOTAL ACTIV	29.000.000	TOTAL PASIV	29.000.000

Lichidatorul efectuează următoarele operațiuni:

a) vinde mijloacele de transport cu factură la preț de vânzare de 14.000.000 lei, TVA colectată 19% se încasează creanța prin cont și se scot din evidență mijloacele de transport vândute;

b) vinde mărfurile cu factură la preț de vânzare de 6.000.000 lei, TVA colectată 19%; se încasează creanța prin cont; se descarcă gestiunea de mărfurile vândute; se anulează provizionul pentru deprecierea mărfurilor rămas fără obiect;

c) se încasează prin cont creanțele legate de participații (integral), împreună cu dobânzi de 15%;

d) se achită datoria față de furnizorii de imobilizări (integral), din contul bancar;

e) se înregistrează regularizarea TVA și se plătește TVA de plată din cont la bugetul statului

f) se înregistrează decontarea veniturilor și cheltuielilor și se determină profitul brut din lichidare; se înregistrează impozitul pe profit și decontarea cheltuielilor cu impozitul pe profit; se virează din cont impozitul pe profit;

Se întocmește bilanțul contabil înainte de efectuarea partajului.

Se înregistrează operațiunile de partaj:

- decontarea activului net (capitalurilor proprii);
- impozitarea capitalurilor proprii cu impozit pe profit și pe dividende, după caz; virarea impozitelor din cont;
- plata sumelor nete cuvenite acționarilor.

4. O societate comercială cu răspundere limitată se lichidează prin hotărârea AGA având 2 asociați A și B ce dețin ponderi egale în capitalul social. Se cunosc următoarele date:

Bilanț de începere a lichidării

ACTIV		PASIV	
1.Mobilier (ct. 214 – 2814) (8.000.000 – 5.500.000)	2.500.000	1. Capital subscris vărsat (ct. 1012)	7.000.000
2. Mărfuri (ct. 371)	5.500.000	2. Rezerve legale (ct. 1061)	2.000.000

3. Clienți (ct. 4111)	8.000.000	3. Furnizori (ct. 401)	9.000.000
4. Conturi la bănci în lei (ct. 5121)	2.000.000		
TOTAL ACTIV	18.000.000	TOTAL PASIV	18.000.000

Lichidatorul efectuează următoarele operații:

a) vinde mobilierul cu factură la preț de vânzare 1.500.000 lei, TVA colectată 19%; se încasează creanța prin cont și se scoate din evidență mobilierul vândut;

b) vinde mărfurile cu factură la preț de vânzare de 5.000.000 lei; TVA colectată 19%; se încasează creanța prin cont și se descarcă gestiunea de mărfurile vândute;

c) se încasează de la clienți, prin cont, creanța de 8.000.000 lei;

d) se achită furnizorilor datoria de 9.000.000 lei, împreună cu penalități de 500.000 lei;

e) se înregistrează regularizarea TVA, plătind TVA de plată din cont;

f) se înregistrează decontarea veniturilor și cheltuielilor și se determină pierderea din lichidare.

Se întocmește bilanțul contabil înainte de efectuarea partajului.

Se înregistrează operațiunile de partaj:

- decontarea activului net (capitalurilor proprii)
- impozitarea capitalurilor proprii, după caz, și virarea din cont a impozitelor aferente;
- plata sumelor nete cuvenite proporțional acționarilor, în limita disponibilităților bănești rămase în cont.

5. O societate comercială cu răspundere limitată se află în stare de faliment, având 3 asociați – A (30%); B(50%) și C(20%). Se cunosc datele:

Bilanț contabil de începere a lichidării judiciare

ACTIV		PASIV	
1.Clădiri (ct. 212 – 2812) (30.000.000 – 10.000.000)	20.000.000	1. Capital subscris vărsat (ct. 1012)	3.000.000
2. Materii prime (ct. 301 - 391) (10.000.000 – 2.000.000)	8.000.000	2. Alte rezerve (ct. 1068)	1.000.000

		3. Pierdere curentă (ct. 121)	-1.500.000
		4. Datorii ce privesc imobilizările financiare (ct. 166)	25.500.000
TOTAL ACTIV	28.000.000	TOTAL PASIV	28.000.000

Judecătorul sindic împreună cu lichidatorul efectuează următoarele operațiuni:

a) vând clădirile cu factură la un preț de vânzare de 15.000.000 lei, TVA colectată 19%; se încasează creanța prin cont și se scot clădirile din evidență;

b) vând materiile prime cu factură la preț de vânzare de 4.000.000 lei, TVA colectată 19%; se încasează creanța prin cont și se descarcă gestiunea de materiile prime vândute;

c) se înregistrează regularizarea TVA, virând TVA de plată din cont la buget;

d) se înregistrează decontarea cheltuielilor și veniturilor determinând pierderea din lichidare judiciară.

Se întocmește bilanțul contabil înainte de efectuarea partajului

Se înregistrează operațiunile de partaj:

- decontarea activului net (capitaluri proprii);
- impozitarea, după caz, a capitalurilor proprii și virarea impozitelor aferente din cont.

Se stabilește suma necesară, în raport cu disponibilul existent în cont, pentru a achita datoriile legate de participații.

Se încasează suma respectivă, proporțional, de la cei 3 asociați.

Se achită din cont datoria legată de participații.

6. O societate comercială cu răspundere limitată are 2 asociați A și B. Asociatul A se retrage din societate – având dreptul la 30% din capitalul social, parte pe care o cesionează conform contractului, lui B.

Activul net al societății (capitalurile proprii) determinat în baza ultimei balanțe de verificare, este reprezentat prin:

Capital social (ct. 1012) = 2.000.000 lei

Profit net curent (ct. 121) = 3.000.000 lei

Rezerve legale (ct. 1061) = 1.000.000 lei

Alte rezerve (din diferențe de curs valutar) = 500.000 lei

TOTAL ACTIV NET = 6.500.000 lei

Se înregistrează operațiile de retragere (excludere) a asociatului A:

- partajarea activului net cuvenit lui A;

- încasarea prin casierie de la asociatul B, a părții de capital social cuvenită lui A;
- plata din casierie către A, a părții de capital social ce i se cuvine;
- decontarea celorlalte elemente de activ net (rezerve legale, alte rezerve, profit net curent), cuvenite lui A;
- impozitarea acestor elemente, după caz, cu impozit pe profit și impozit pe dividende;
- virarea impozitelor din cont, la bugetul statului;
- plata sumelor nete cuvenite lui A.

BIBLIOGRAFIE

1. Octavian Bojian – Contabilitatea întreprinderilor, Editura Economică, București, 1999
2. Vasile Darie, Emilian Drehuță, Constantin Gorbănescu, Vasile Pătruț, Aristița Rotilă – Manualul expertului contabil și al contabilului autorizat, Editura Agora, Bacău, 1998
3. Mihaela Dumitrana, Magdalena Negruțiu – Contabilitatea firmei, Editura Maxim, București, 1998
4. Niculae Feleagă și colectiv – Contabilitate aprofundată, Editura Economică, București, 1996
5. Niculae Feleagă I. Ionașcu – Tratat de contabilitate, vol. I - II, Editura Economică, București, 1998-1999
6. Violeta Isai – Contabilitate financiară, Editura Didactică și Pedagogică, București, 2003
7. Victor Munteanu – Contabilitatea financiară a întreprinderilor, vol. I – II, Editura Lucman Serv, București, 1998
8. Iacob Petru Pântea și colectiv – Contabilitatea financiară a agenților economici din România, Editura Intelcredo, Deva, 1998
9. L. Possler, Gh. Lambru, N. Cucui – Sistemul contabil al agenților economici, Editura fundației "Andrei Șaguna", Constanța, 1998
10. Mihai Ristea și colectiv – Contabilitatea întreprinderii, vol. I, Editura Mărgăritar, București, 2001

11. Dumitru Vişan – Contabilitatea în comerţul exterior, vol. I, Editura Economică, Bucureşti, 1999

12. IASC – Standardele Internaţionale de Contabilitate, Editura Economică, Bucureşti, 2001

13. Ministerul Finanţelor – Ghid practic de aplicare a Standardelor Internaţionale de Contabilitate – partea I, Editura Economică, Bucureşti, 2001

14. Ministerul Finanţelor – Reglementări contabile pentru agenţi economici, Editura Economică, Bucureşti, 2002

15. *** – Legea contabilităţii nr. 82/1991, republicată

16. *** – Legea privind societăţile comerciale nr. 31/1990

17. *** – Legea nr. 32/1991 privind impozitul pe salarii, cu modificările şi completările ulterioare

18. *** – Legea privind asigurările sociale nr. 49/1992, cu modificările şi completările ulterioare

19. *** – OG 3/1992 privind TVA, cu modificările şi completările ulterioare

20. *** – Legea nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale şi necorporale, cu modificările şi completările ulterioare

21. *** – Legea nr. 32/1994 privind sponsorizarea, cu modificările şi completările ulterioare

22. *** – OG 70/1994 privind impozitul pe profit, cu modificările şi completările ulterioare

23. *** – HG 831/1997 privind formularele comune ale activităţii financiar-contabile şi normele de întocmire şi utilizare a acestora, cu modificările şi completările ulterioare

24. *** – OG 51/1997 privind operaţiunile de leasing şi societăţile de leasing, cu precizările ulterioare

25. *** – OG 1670/1997privind reflectarea în contabilitate a unor operaţiuni în valută şi diferenţelor de curs valutar

26. *** – OG 620/1997 referitoare la plata obligaţiilor bugetare şi majorărilor de întârziere

27. *** – Legea 145/1997 privind asigurările sociale de sănătate cu modificările şi completările ulterioare

28. *** – OG 82/1997 privind regimul accizelor şi altor impozite indirecte, cu modificările şi completările ulterioare

29. *** – Legea asigurărilor sociale de sănătate nr. 145/1997; cu modificările şi completările ulterioare

30. *** – OG 72 /1998 privind constituirea Fondului special al drumurilor publice

31. *** – HG 479/1998 privind întărirea disciplinei financiar valutare

32. *** – MO 237/1998 – precizări privind reflectarea în contabilitate a operaţiunilor de fuziune, dizolvare şi lichidare, precum şi de retragere sau excludere a unor asociaţi

33. *** – OG 102/1999 privind protecţia specială şi încadrarea în muncă a persoanelor cu handicap

34. *** – HG 5/1999 privind Legea 142/1998 de acordare a tichetelor de masă

35. *** – OG 11/1999 privind acordarea de facilităţi fiscale agenţilor economici

36. *** – HG 314/1999 privind reflectarea în contabilitate a unor operaţiuni

37. *** – HG 304/1999 privind limitele legale de perisabilitate la mărfuri în procesul de comercializare

38. *** – Instrucţiunile M.F. nr. 91825/1999 privind constituirea Fondului special pentru dezvoltarea sistemului energetic

39. *** – OG 97/1999 privind constituirea Fondului special pentru dezvoltarea şi modernizarea punctelor vamale

40. *** – HG 95/1999 privind reevaluarea unor imobilizări

41. *** – OG 28/1999 privind obligaţia agenţilor economici de a utiliza case de marcat electronice

42. *** – OG 127/1999 privind instituirea unor măsuri cu caracter fiscal

43. *** – HG 685/1999 privind Regulamentul de compensare a datoriilor nerambursate la scadenţă ale contribuabililor, persoane juridice

44. *** – HG 670/1999 privind majorările datorate pe perioada eşalonării la plată a obligaţiilor bugetare

45. *** – Legea 19/2000 privind sistemul public de pensii şi alte drepturi de asigurări sociale, cu modificările şi completările ulterioare

46. *** – OG 7/2001 privind impozitul pe venit cu modificările şi completările ulterioare

47. *** – OMF 94/2001 privind aprobarea reglementărilor contabile armonizate cu Directiva a IV-a a Comunităţilor Economice Europene şi cu Standardele Internaţionale de Contabilitate

48. *** – Legea 346/2002 privind asigurarea pentru accidente şi boli profesionale

49. *** – OUG 147/2002 pentru reglementarea unor probleme financiare şi pentru modificarea unor acte normative

50. *** – OUG 150/2002 privind organizarea şi funcţionarea sistemului de asigurări sociale de sănătate

51. *** – Legea 76/2002 privind sistemul asigurărilor pentru şomaj şi stimularea forţei de muncă

52. *** Colecţia Tribuna Economică, 2000 - 2003

53. *** Colecţia Economistul, 2000 - 2003

54. *** Colecţia Adevărul Economic, 2000 - 2003

55. *** Colecţia Finanţe, Credit şi Contabilitate, 2000 - 2003

56. *** Colecţia Revista generală de contabilitate şi expertiză, 2000 - 2003

57. *** Colecţia Impozite şi taxe, 2002

BIBLIOTECA V.A. URECHIA GALAŢI

Lucrarea cuprinde aplicații structurate pe clasele Planului General de Conturi, sub formă de monografii contabile rezolvate şi propuse spre rezolvare.

Gradul de dificultate diferit – de la simple înregistrări de operațiuni, până la întocmirea bilanțului contabil – permite ca lucrarea să fie utilă atât studenților, la disciplina „Contabilitate financiară", cât şi specialiştilor care vor să aprofundeze aspectele practice ale evidenței contabile în cadrul societăților comerciale.

ISBN 973-30-2214-4